



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Controlling ve vybrané společnosti  
Controlling in Selected Company

Student:	Bc. Tereza Kawuloková
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2013

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Tereza Kawuloková**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Specializace: 02 Účetnictví a daně  
Téma: **Controlling ve vybrané společnosti**  
**Controlling in Selected Company**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví
3. Controlling a jeho nástroje
4. Controlling v Třineckých železárnách, a. s.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.

HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

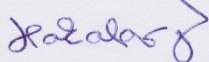
ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

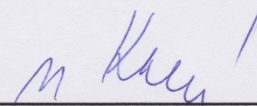
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013

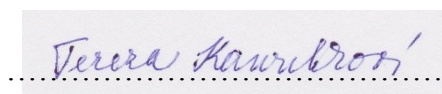


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně, přílohy č. 1, č. 2, č. 3 a č. 4, které mi byly dány k dispozici, jsem samostatně vložila.



Bc. Tereza Kawuloková

V Ostravě dne 26. 4. 2013

## **Obsah**

<b>1. Úvod</b>	4
<b>2. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví</b>	6
2.1 Vývoj manažerského účetnictví	6
2.2 Příčiny vzniku strategického manažerského účetnictví	7
2.3 Pojetí strategického manažerského účetnictví	8
<b>3. Controlling a jeho nástroje</b>	10
3.1 Podstata controllingu	10
3.2 Funkce controllingu	11
3.3 Vývoj controllingu	13
3.4 Nástroje controllingu	14
3.4.1 Metody strategického controllingu	15
3.4.2 Metody operativního controllingu	25
3.4.3 Reporting	29
3.4.4 Analýza odchylek	36
3.4.5 Rozpočetnictví	37
3.4.6 Balanced scorecard	43
<b>4. Controlling v Třineckých železárnách, a. s.</b>	49
4.1 Charakteristika společnosti	49
4.1.1 Historie a současnost	49
4.1.2 Vlastnická struktura	51
4.1.3 Kapitálové účasti Třineckých železáren, a. s.	51
4.1.4 Výroba	53
4.1.5 Prodej výrobků	55
4.1.6 Investice	55
4.2 Základní činnosti controllingového útvaru	56
4.2.1 BSC v praxi Třineckých železáren, a. s.	56
4.2.2 Nástroje vnitřního ekonomického řízení v TŽ, a. s.	62
<b>5. Závěr</b>	70
<b>Seznam použité literatury</b>	72
<b>Seznam zkratk</b>	73
<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
<b>Seznam příloh</b>	
<b>Přílohy</b>	

# 1. Úvod

Na začátku 19. století mělo účetnictví charakter pasivní, a to zachycení transakcí uskutečněných mezi podnikatelem a jeho dodavateli, odběrateli, zaměstnanci a zákazníky. S rozvojem průmyslu, železniční dopravy a podnikatelských aktivit se obecně v 19. století zvyšovaly požadavky na účetnictví.

Postupně docházelo k oddělení vlastnictví podniku a jeho řízení. Následkem toho se další vývoj účetních systémů rozdělil do dvou větví, a to na finanční účetnictví pro externí uživatele a partnery jako jsou vlastníci, akcionáři, banky, finanční úřad, pojišťovny a podobně, a nákladové účetnictví pro interní uživatele, tedy pro manažery. Zatímco majitelům stačily informace o stavu majetku a nárůstu kapitálu, manažeři potřebovali také kromě těchto informací vědět, co ovlivňuje výsledek hospodaření. Do popředí se tak dostává zájem o podrobnější sledování nákladů podniku.

Finanční účetnictví je výkaz o vnějších finančních vazbách podniku jako celku. Má poskytovat přesný a spolehlivý přehled o aktivech a pasivech podniku, o jeho účetních nákladech a výnosech a o hospodářském výsledku za období dvanácti po sobě jdoucích měsíců. Slouží především externím uživatelům a má jim podávat obraz o finanční situaci podniku.

Postupem doby na základě zkušeností obchodníci, manažeři a pracovníci zjistili, že z informací zachycených v účetnictví mohou plánovat a kontrolovat chod podniku. Rozproudila se debata o dalších možných přínosech účetnictví.

V dnešní době, kdy hranice pomyslně mizí a dochází ke globalizaci trhů, konkurence přiosťruje a vzniká stále větší tlak na snižování nákladovosti výroby a zefektivňování výrobního procesu. Podniky přechází od standardizovaných produktů vyráběných ve velkém množství k individuálním výkonům a zaměřují se na vztahy se zákazníky.

S tím souvisí rozvoj manažerského účetnictví, které vzniklo z nákladového účetnictví a je určeno pro vlastní vedení firmy. O jeho struktuře a využití si podnikový management rozhoduje sám ve vlastní pravomoci. Účetní okruh manažerského účetnictví je vedle okruhu finančního účetnictví relativně samostatný. Oba okruhy si vzájemně poskytují některé informace.

Manažerské účetnictví je tradičně chápáno jako vědní obor, jehož cílem je zjišťovat a poskytovat manažerům informace o vývoji ekonomické situace podniku, což je důležité pro řízení a rozhodování. Technickou a zpracovatelskou stránku manažerského účetnictví z velké

části vyřešil rozvoj informačních a komunikačních technologií a jeho úloha je tak více zaměřena na zajištění maximální vypovídací schopnosti informací a naplnění požadavků vyplývajících ze změn stylu a způsobu řízení.

Manažerské účetnictví se dnes prolíná s controllingem, který lze chápat jako specifickou koncepci podnikového řízení, založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu. I controlling si prošel svým vývojem. Nejdříve byl zaměřen na sběr dat, avšak později byl aktivně orientován na kontrolu hospodárnosti podniku a na vypracování zlepšovacích návrhů.

Existuje mnoho oblastí, které podnik potřebuje podrobit analýze pro potřeby kontroly a plánování, například globální okolí podniku, konkurence, odvětví nebo životní cyklus výrobku. Z controllingu takto přirozeně vznikly další specifické nástroje řízení, například SWOT analýza, analýza ABC, BCG matice a další.

Cílem diplomové práce je charakterizovat strategicky zaměřené manažerské účetnictví a především controlling a jeho nástroje, definovat postavení controllingu a jeho funkci ve společnosti. V praktické části budou podrobeny analýze konkrétní procesy a činnosti, které vykonává controllingový útvar v Třineckých železárnách, a. s. Dále budou analyzovány jimi užívané nástroje – Balanced scorecard, nákladový controlling a reporting.

Při zpracování diplomové práce jsem použila metodu postupu, analýzy a dále metodu deskriptivní na využívané nástroje controllingu ve vybrané společnosti a navrhla jsem také zlepšovací opatření.

## 2. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví

Přeměna tradičního nákladového účetnictví v účetnictví manažerské je spojena se snahou rozšířit množství poskytovaných informací o podklady určené pro rozhodování o budoucnosti podniku.

Manažerské účetnictví je úzce spjato s pojetím controllingu jako nástrojem řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění datové základny.

### 2.1 Vývoj manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví prochází neustálým vývojem stejně jako většina jiných vědních oborů. Mezi faktory, které mají nejvýznamnější vliv na jeho rozvoj v poslední době, se řadí především odklon od normovaných výrobků vyprodukovaných ve velkých objemech k výkonům jednotlivě orientovaných na zákazníky, propojování trhů, zkracování životního cyklu výrobků, změny ve stylu řízení a rozmach informačních technologií. Souběžně se změnami v podnikatelském prostředí dochází také k důležitým změnám činitelů, které ovlivňují výkonnost podniku. Kromě běžných konkrétních faktorů jako například úroveň technologie a nakupovaných zásob roste i hodnota tzv. měkkých faktorů, k nimž patří zejména:

- kvalita výrobků přizpůsobená potřebám dílčích segmentů trhu;
- postavení na trhu a přístup k zákazníkům;
- schopnosti a odborná způsobilost zaměstnanců podílejících se na dlouhodobém rozvoji podniku;
- příznivý vliv podniku na sociální klima. (Šoljaková, 2009)

Manažerské účetnictví bylo často v tradičním pojetí chápáno jako „numerický nástroj“ založený na matematicko-statistických metodách, na jehož základě vznikly informace podporující řízení podniku a jeho rozhodování. V tomto konceptu je manažerské účetnictví vnímáno jako soubor nástrojů a metod, mezi něž patří kalkulace, analýza odchylek, rozpočty, analýzy a propočty poskytující informace pro rozhodování o existující kapacitě a o budoucí kapacitě. Manažerské účetnictví a proces řízení představují v tomto kontextu dva nezávislé okruhy; manažerské účetnictví podává informace pro manažery, kteří řídí podnik, a manažeři



formulují požadavky na tyto informace nezbytné pro řízení podniku. Manažerské účetnictví tedy zajišťuje podpůrnou a udržovací funkci pro řízení.

V průběhu devadesátých let minulého století se začaly v odborné literatuře daleko více prolínat nástroje a metody manažerského účetnictví s nástroji a metodami managementu a nově se pokládaly otázky typu „co je ještě manažerské účetnictví a co už je management“ a naopak. Toto mísení dokazují zejména metody Balanced Scorecard a tzv. AB (activity based).

Rozvoj informačních technologií nepochybně přispěl ke zmíněnému vývoji. Realizace informačních systémů vyřešila „početní otázky“ a záležitosti manažerského účetnictví se stalo zadávat požadavky tvůrcům informačních systémů, kteří informační systémy vytvářejí „na míru“ podnikům, aby poskytovaly informace potřebné pro řízení a manažery upozorňovalo na důležité informace. Z toho vyplývá, že „manažerští“ účetní musí více porozumět samotnému řízení podniku a musí lépe znát potřeby manažerů, aby mohli ze značného množství informací, které mohou informační systémy nabídnout, zvolit ty, které nejlépe vykreslí situaci podniku z hlediska jeho potřeb a zaměření.

V dalším vývoji se manažerské účetnictví bude snažit překonat i úzce zaměřený pohled na podnik a hledat vzájemné souvislosti s ostatními metodami a nástroji řízení a kromě jiného se patrně bude dále navíc prolínat i se sociálními a environmentálními stránkami řízení. Manažerské účetnictví bude řešit nejen vliv jednotlivých produktů, útvarů a aktivit na výkonnost podniku, ale také na lidskou společnost a životní prostředí. (Šoljaková, 2009)

## **2.2 Příčiny vzniku strategického manažerského účetnictví**

Uvedené obecné vývojové trendy v konceptu manažerského účetnictví mají zcela hmatatelné dopady na jeho význam, který se samozřejmě také vyvíjí. Již zmíněná změna účelu faktorů ovlivňujících rozvoj podniku přispěla ke kritice tradičního konceptu manažerského účetnictví, která poukazuje hlavně na orientaci manažerského účetnictví především na taktické a operativní řízení. To se projevuje tím, že v jádru je manažerské účetnictví založeno na stanovení hodnotových úkolů většinou na operativní a taktické úrovni, na sledování jejich plnění a následném vyhodnocení. Tento koloběh podporuje jednání, jehož základním cílem je splnění operativních a taktických úkolů, a nikoli pohotové reakce na změny a vývoj v podnikatelském prostředí, které mohou klíčovým způsobem ovlivnit strategický rozvoj podniku. Výdaje, které přinášejí prospěch v dalších obdobích (výzkum,

vývoj, zvyšování kvalifikace zaměstnanců, posílení pozice na trhu), jsou v účetnictví běžně vykazovány jako náklady v období, kdy vznikly. Již se nevyhodnocuje dosažený prospěch v dalších obdobích.

Dále je kritizováno primární zaměření manažerského účetnictví na hodnotové řízení bez dostatečného sjednocení s naturálními a kvalitativními charakteristikami. Tradiční vazba hodnotových informací na věcný průběh činnosti (vyjadřovaný zpravidla objemem a strukturou produktů) již není dostatečná. Velmi často chybí propojení informací manažerského účetnictví na další kvalitativní charakteristiky – postavení na trhu, spokojenost zákazníků a zaměstnanců, kvalitu produktů. Tyto informace jsou zjišťovány a vyhodnocovány často samostatně bez jasně daných pravidel pro jejich sběr a zpracování a bez systémových vazeb na hodnotové informace manažerského účetnictví. To samozřejmě může vést k nižší míře spolehlivosti a objektivnosti informací a zejména k jejich vzájemnému nesouladu.

Dalším mínusem manažerského účetnictví je zaměření především na příčiny a odpovědnost za dosažené výsledky, a nikoli na faktory ovlivňující dlouhodobý rozvoj. Manažerské účetnictví podrobně analyzuje dosahované výsledky ve sledovaném období podle jednotlivých produktů (výnosnost jednotlivých produktů) a podle odpovědnosti za výsledky. Chybějí však informace o přínosu k naplňování strategických cílů a není brán ohled na další, již výše zmíněné měkké faktory, například na kvalitu výkonů, spokojenost zákazníků a zaměstnanců, postavení na trhu atd.

Manažerské účetnictví bohužel neposkytuje srovnávací informace ve vazbě na vnější prostředí, manažerské účetnictví většinu informací poskytuje ve vztahu k podniku samému, analyzuje náklady a ceny produktů, jejich vývoj v čase, srovnání skutečné a předem stanovené výše za konkrétní podnik, ale již nikoli jejich vývoj ve vazbě na externí prostředí a konkurenci. Externí informace existují mnohdy relativně odděleně a stejně jako kvalitativní charakteristiky nejsou propojeny se systémem manažerského účetnictví. (Šoljaková, 2009)

## **2.3 Pojetí strategického manažerského účetnictví**

V současné době dochází k modifikaci a rozšiřování tradičních metod a nástrojů manažerského účetnictví, aby podporovaly strategické řízení podniku, což přispívá k užšímu propojování manažerského účetnictví s nástroji a metodami strategického řízení a k silnější

orientaci manažerského účetnictví na informace z vnějšího prostředí, na monitorování a analýzu strategické pozice podniku. (Šoljaková, 2009)

„V oblasti modifikace tradičních nástrojů a metod jde především o rozvoj:

- nástrojů řízení po linii výkonů, které se orientují na strategické řízení nákladů a zisku výkonů – zejména kalkulace životního cyklu (anglicky life cycle costing) a kalkulace cílových veličin (anglicky target costing),
- nástrojů řízení po linii aktivit a procesů; jde o metody a nástroje podporující řízení na základě dílčích aktivit,
- nástrojů řízení po linii odpovědnosti, které souvisejí se strategickým řízením výkonnosti strategických podnikatelských jednotek a s měřením přínosu útvarů podniku ke strategickým cílům.“ (Šoljaková, 2009, s. 15)

### 3. Controlling a jeho nástroje

Controlling je důležitou součástí řízení podniku. Představy o funkci controllingu se značně liší podle toho, zda jej využívá výkonný manažer či informační analytik. Obvykle se do funkce controllingu zahrnuje oblast, kterou stávající informační systém není schopen řešit. Doposud nebyl controlling přesně vymezen, není tedy známá odpověď na otázku, co vlastně controlling zahrnuje a jakými činnostmi se zabývá.

#### 3.1 Podstata controllingu

Pod pojmem controlling je možné si představit kontrolu, avšak tento proces lépe vystihují slova jako řízení, regulování a dohlížení. Slovo controlling se odvozuje z anglického slovesa „to control“, které má řadu významů jako například vést, řídit, regulovat, proto má pojem controlling tolik podob. Dnes je na trhu mnoho publikací věnující se této problematice, najdeme tak i řadu definic slova controlling. Kdybychom měli vybrat definici, která by nejlépe vystihla slovo controlling, bylo by to řízení, propojení plánování, informace a podpora. Definice se liší podle toho, jak autoři vnímají controlling:

- ve smyslu funkce řízení (z pohledu manažerského účetnictví),
- jako filozofii a nové kvality řízení (z pohledu controllingu).

Od tradičního řízení se controlling odlišuje hlavně orientací na budoucnost, eliminací odchylek, prevencí a podnikovými cíli. Jeho existence varuje před problémy dříve, než vzniknou a včas zjistí jejich příčiny, proto ho lze považovat za moderní a funkční model řízení. Výsledkem aplikace controllingu nutně musí být pozitivní vliv na výkonnost, a tím pádem i dlouhodobá úspěšná existence podniku. (Mikovcová, 2007)

Systém controllingu musí obsahovat minimálně:

- systém plánování a kontroly (zejména rozpočetnictví),
- manažerské účetnictví,
- výkaznictví (informační systém) s dostatečnou vypovídací schopností.

Cíle podniku a nutné prostředky k jejich dosažení, stejně jako potřebné vstupy prostředků, se určují a navzájem sladují prostřednictvím systému plánování a kontroly. Aby byly cíle pro plánování užitečné, nestačí je jen stanovit, musí navíc vyhovovat následujícím kritériím:

- kompetentní manažer musí být schopen se s nimi ztotožnit a mít vliv na jejich dosažení; controller tedy má zajistit, aby cíle vybrané pro jednotlivé útvary splňovaly dvě zmíněné podmínky, kromě toho je nutno určit také cíle podniku a z toho vyplývající dílčí cíle pro jednotlivé útvary;
- dílčí cíle musí být kompatibilní s cíli podniku; controller by měl jasně vymezit kompetence manažerů s ohledem na jednotlivé dílčí cíle, v podniku by tedy měla být nastolena vhodná hierarchie cílů; cíle musí být dosažitelné, ale zároveň by měly být „hnacím motorem“ pro manažery v jejich aktivitách; zde musí controller řešit případné konflikty mezi požadavky vedení podniku na jednotlivé útvary a omezenými možnostmi útvarů, aby bylo dosaženo společné shody; toho je možné dosáhnout také pomocí následujícího kritéria;
- jednotlivé útvary by se měly za účasti controllera podílet na formulování cílů, což pozitivně motivuje útvary, a přitom lze také vyzorovat, zda jsou dílčí cíle v souladu s cíli celopodnikovými.

Z hlediska controllingu je při plánování zvlášť důležité zaměřit se na plánování výsledku hospodaření. Žádný podnik nemůže bez plánování dlouhodobě existovat. Pouze plánování umožňuje průběžně se přizpůsobovat změnám v okolí podniku. Plánování rozhodně nelze chápat jako neměnné vytyčení cílů a prostředků k jejich dosažení, ale jako neustálý proces adaptace a provádění korekcí stanovených jako závazné úkoly v plánech. Toho je možné dosahovat jen prostřednictvím srovnávání plánovaných úkolů se skutečností.

Součástí plánování tedy musí být monitorování skutečností. V případě nepříznivých odchylek od plánu se manažeri musí dohodnout na nápravných opatřeních a na novém postupu, který umožní dosažení cílů, a controller jim musí zajistit potřebné informace:

- ve správný čas,
- ve vhodné formě,
- související s aktuálními problémy. (Mikovcová, 2007)

### 3.2 Funkce controllingu

Na počátku svého rozvoje controlling sloužil ke sběru a zaznamenávání dat, jeho role tedy byla pasivní. V další fázi se doposud pasivní úloha controllingu změnila na aktivní, pomocí controllingu se sledovala hospodárnost podniku a navrhovala zlepšovací opatření.

Controlling usměrňoval chod podniku. Poslední fází rozvoje představuje controlling zaměřený na řízení, tedy na modernizaci podniku a sladění všech jeho činností. Jedná se o vytvoření vlastního systému řízení v souladu s filozofií podniku, který by využíval všech významných informací pro řízení z oblasti kontroly a plánování. Filozofii controllingu lze vystihnout pomocí tří základních východisek:

- orientace na cíle – předpokládá se, že smyslem controllingu je podílet se na stanovení podnikových cílů a na jejich kontrole, a zároveň přispět k vypracování vhodného postupu plánování;
- orientace na slabá místa – prostřednictvím controllingu lze vybudovat vhodný informační systém, který by poskytoval dostatečné množství kvalitních dat a usnadnil nalezení a následné odstranění úzkých míst, která jsou překážkou při plnění podnikových cílů;
- orientace na budoucnost – pro řízení je minulost důležitá jen v takovém rozsahu, v jakém dokáže předcházet problémům a jak ovlivňuje budoucnost, charakteristický je přechod od zpětné vazby (eliminace odchylek) k dopředné vazbě (prevence rizik).

Cílem controllingu je udržet podnik v životaschopném stavu, proto je třeba zajistit:

- schopnost reakce podniku – controlling průběžně sleduje vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem a umožňuje tak předcházet odchylkám;
- schopnost předvídání a přizpůsobení – controlling poskytuje informace o probíhajících změnách okolí a o možných budoucích změnách okolí;
- schopnost koordinace – controlling vytváří vhodné podmínky pro sladění aktivit jednotlivých podsystémů řízení podniku a sladění zájmů mezi zainteresovanými skupinami;
- podporu řízení – controlling poskytuje managementu poradenství, které je potřebné pro plnění jeho úkolů, zodpovídá přitom za správnost informací, včasnost a přiměřenost podpory, manažer ale není povinen se radami controllingu řídit;
- doplnění řízení – aby se mohl controlling na řízení aktivně podílet, je nutno aplikovat controllingové nástroje na jednotlivé podsystémy řízení, kromě toho může přebírat zodpovědnost za rozhodování v krizových situacích;
- koordinaci – úlohou controllingu je vytvářet vhodné podmínky pro sladění v systému řízení, controlling se tak podílí na vývoji jednotlivých podsystémů řízení a na vytváření struktury systémů. (Mikovcová, 2007)

### 3.3 Vývoj controllingu

Zárodky controllingu lze nalézt již u výrobních a dopravních podniků v USA na přelomu 19. a 20. století, kdy původní náplň práce controllerů spočívala ve správě finančních záležitostí. Prvotní impulz k přehodnocení dosavadních způsobů vnitropodnikového řízení nastal v době světové hospodářské krize v roce 1926, kdy došlo k většímu rozvoji controllingu. V této době nabýval controlling na významu, controllerům bylo připisováno více úkolů, zejména příprava informací pro plánování a rozhodování, tvorba metodického aparátu pro kontrolu dosahování podnikových cílů a nakonec poradenství pro vedoucí pracovníky. Největší rozvoj zažil controlling v USA v období 50. a 60. let 20. století. Náplň práce controllerů byla v té době dosti rozsáhlá, kromě oblasti tvorby plánu, jeho vyhodnocení, srovnání se skutečností a návrhu opatření, zahrnovala také řešení daňové problematiky, financí, nákladů, majetku podniku, jeho pojištění atd. V 70. letech se funkce controllera převedla do funkce finančního manažera, jehož úkolem bylo mimo jiné i plánování, získávání kapitálu, účetnictví a controlling, hodnocení a poradenství. V současné době jsou v controllingových aktivitách zahrnuté oblasti jako krátkodobé a dlouhodobé finanční řízení, manažerské a nákladové účetnictví. (Mikovcová, 2007)

V Evropě se controlling začal uplatňovat až po 2. světové válce hlavně v souvislosti s poválečnou obnovou hospodářství a se vstupem amerického kapitálu. Funkce controllerů je zakládána u dceřiných společností amerických firem. Přibližně v polovině 70. let, vzhledem ke stagnaci průmyslu a ropné krizi, vzrůstá tlak na hospodárnost a efektivní řízení podniků vůbec. Jednou z možností, jak se nastalé situaci přizpůsobit, bylo zavádění controllingu. Kromě podnikové praxe se controlling od konce 70. let vyvíjel i na akademické půdě. Jak se controlling šířil do dalších zemí a přizpůsoboval místním specifikům, jednotná metodika a vzory se „roztříštily“ a pak se rozvíjely samostatně, což způsobilo vzdalování se od původního jednotného konceptu. Snaha o teoretické uchopení controllingu nakonec vedla k rozvedení controllingu jako samostatného oboru podnikové ekonomiky.

V České republice nalezneme první znaky controllingového řízení už ve 20. letech 20. století, kdy se průmyslové podniky nechaly inspirovat americkými vzory. Za průkopníka controllingu je přirozeně považován Tomáš Baťa. Po krátkém poválečném oživení, kdy byla ekonomika řízena centrálně, nemohly podniky samy rozhodovat o nakládání se ziskem, což odporuje myšlence controllingu. Proto se controlling v České republice znovu objevuje až

v 90. letech 20. století, čemuž napomohl také vstup německého a rakouského kapitálu. (Mikovcová, 2007)

### **3.4 Nástroje controllingu**

Cílem analýzy a předvídání, jež jsou klíčovou částí plánování, je získání důležitých informací týkajících se situace na odbytovém a zásobovacím trhu, výkonnosti a chování konkurence, technických postupů, hospodářské situace, finančních možností atd. Dle vyhodnocení těchto informací lze vypracovat prognózy (kvalifikované předpovědi o možné budoucnosti), na základě kterých dochází k vypracování konkrétního programu, vedoucího k dosažení cílů. Tento program je prohlášen za závazný, následně dochází k jeho realizaci.

Poté se postupuje podle plánu, v jehož průběhu se uskutečňují jednotlivé body programu a pravidelně se kontroluje postup realizace programu ve vztahu k plánu. Pokud při pravidelném srovnávání výsledků programu s výsledky plánu dojde ke zjištění odchylek, lze vymyslet vhodná nápravná opatření na základě rozboru odchylek.

Operativní řízení, jež řadíme mezi krátkodobá řízení, se soustředí na maximální využití dosavadních úspěchů, přičemž tak zajišťuje dosažení co nejvyšší ziskovosti, hospodárnosti a solventnosti. V taktickém řízení se jedná o bezprostřední řízení a sladění podnikových činností.

Strategické řízení znamená hlavně zajištění a udržení potenciálů úspěchu a vytváření potenciálů nových, jde tedy o dlouhodobé řízení. (Mikovcová, 2007)

Na základě analýzy a hodnocení operativních a taktických informací manažerského účetnictví, které je spjata s konceptem controllingu, došlo kromě jiného k tomu, že v rámci vědního oboru managementu se rozvíjely metody a nástroje podporující strategické řízení a rozhodování. Tyto nástroje do určité míry plnily úkoly manažerského účetnictví zaměřeného na strategické řízení a byly založeny na intuici manažerů a všeobecně známých faktech. Mezi tyto nástroje patří například SWOT analýza neboli analýza silných a slabých stránek či různé portfoliové matice atd. Přitom právě manažerské účetnictví by mělo poskytovat podstatnou část informací v rámci těchto nástrojů, a to včetně zajištění určitých kvalitativních požadavků, které jsou na tyto informace kladeny. (Šoljaková, 2009)



**Tab. 3.1** Základní charakteristika operativního a strategického controllingu

<b>Kriterium</b>	<b>Operativní controlling</b>	<b>Strategický controlling</b>
Časový horizont	omezený	neomezený
Veličiny	kvantitativní	kvalitativní
Okolí	zmapované, známé, předvídatelné	nespojité, vyvíjející se, obtížně předvídatelné
Počet variant	nízký	vysoký
Charakter problémů	strukturovatelné	jedinečné, obtížně strukturovatelné
Stupeň detailizace	vysoký	nízký
Hierarchie řízení	nízká	vysoká

Zdroj: (Mikovcová, 2007, s. 29)

### 3.4.1 Metody strategického controllingu

V podnicích se zavedenou filozofií controllingu mívá controller ve většině případů odpovědnost za řízení nejen v rovině operativní, ale i strategické. V rámci řízení zodpovídá za přípravu postupů strategického controllingu a vedení při jejich aplikaci. Současně je povinen obstarat existenci a použití kontrolních mechanismů (včetně potřebné dokumentace) pro zajištění strategické zpětné vazby, pro jejíž existenci je nutné průběžně kontrolovat jak realizaci samotné strategie, tak probíhající změny. Existence zpětné vazby tak pomáhá předcházet těm změnám, které by ve svém důsledku mohly způsobit ohrožení naplnění podnikové strategie, případně vést k přehodnocení strategie.

Controller by měl být hlavním zodpovědným pracovníkem při zpracování souhrnných analýz, prognóz a plánů. Jeho náplní práce je získávání dat, budování informační báze, využití metod, zpracování získaných informací a jejich vysvětlení managementu, dále zabezpečení strategické kontroly, analýzy odchylek, vyhodnocení odchylek a uvedení nápravných opatření.

Metody analýzy a prognózy lze zjednodušeně členit do dvou základních skupin a to na metody kvalitativního a kvantitativního charakteru. (Mikovcová, 2007)

Kvalitativní nástroje mají pomoci rozeznat na kvalitativní úrovni možné budoucí vlivy na prosperitu podniku, identifikovat jejich možné příčiny a důsledky a zhodnotit jejich promítnutí do strategického plánování podniku. Ke kvantifikaci a užití koncepčních metod při vytváření podnikové strategie je možno přistoupit pouze na základě správného uplatnění kvalitativních nástrojů strategické analýzy. Za kvalitativní nástroje lze považovat metody založené na jednotlivé či kolektivní výpovědi ohledně současného či budoucího charakteru

stavu věci. Tyto metody využívají informací získaných zkušeností, intuicí nebo expertním odhadem. Mezi ně patří jak známá SWOT analýza, PEST analýza, technika scénářů, brainstorming aj.

Kvantitativní nástroje by měly být doplňkem aplikace kvalitativních nástrojů, pomocí kterých byly minulé, současné či budoucí jevy identifikovány. Kvantitativní nástroje mají za úkol tyto jevy postihnout už v podobě čísel. Mezi základní metody spadající do této oblasti patří využití časových řad, aplikace predikčních modelů nebo kauzální metody. (Mikovcová, 2007)

### **Analýza globálního okolí a zájmových skupin**

Cílem analýzy globálního okolí a zájmových skupin je získat výpověď o významném okolí podniku, o jeho změnách a o možném vlivu na podnikovou činnost. Závěry získané z těchto analýz jsou důležitým základem pro rozvoj podniku, protože existuje vždy několik klíčových činitelů, které mají na budoucnost podniku významný vliv a jejichž opomenutí by mohlo mít na podnik neblahé dopady. Analýzy v oblasti globálního okolí jsou zpravidla realizovány pomocí kvalitativních nástrojů, také je účelné aplikovat techniky scénáře, systémy včasné výstrahy aj. (Mikovcová, 2007)

### **Technické a technologické prostředí**

Technologie ovlivňuje nejen samotný produkt (inovace produktu) a tímto zprostředkovává komunikaci podniku se zákazníky, nýbrž také působí na samotný výrobní proces (zdokonalení technologických postupů) a tedy má vliv na hospodárnost podniku. Technologie tak působí na podnik především ve dvou hlavních rovinách. V průběhu provádění analýzy technologického prostředí je vhodné pokusit se v rámci této analýzy odhadnout fázi životního cyklu technologie a porovnat s technologickým pokrokem samotného podniku. Na základě výsledků analýzy má podnik možnost včas začlenit technologické inovace do svého procesu a případně předcházet i nepříznivým dopadům nástupu nových, pro podnik neznámých či nedostupných technologií.

### **Právní a politické podmínky**

Nejen u technologie, ale i v ostatních oblastech, např. v právu a v politice, je třeba předvídat a zjišťovat probíhající změny a určit jejich vliv na podnik. Význam těchto činitelů

velmi závisí na příslušném odvětví, ve kterém se podnik nachází – zcela jiný bude právní a politický dopad ve strategických odvětvích.

Podnik se při analýze ekonomického prostředí bude soustřeďovat zejména na faktory, které by mohly mít vliv na jeho zisky a cash-flow. Jedná se tedy o monitorování stavu a potom o prognózy cen výrobních činitelů a kupní síly podniků i domácností. Na obecnější úrovni by podniky měly zkoumat obecně hospodářský vývoj státu a jeho monetární a fiskální politiku.

Mezi významné analýzy patří i analýzy spadající do sociální oblasti, eventuálně obšírněji do sociální, kulturní a demografické oblasti, jejichž přeměny v čase podstatně ovlivňují výsledky podniku. (Mikovcová, 2007)

Přehledně lze tzv. PEST analýzu a dílčí faktory, které v podstatné míře mohou ovlivňovat podnik, shrnout do tabulky:

**Tab. 3.2** PEST analýza

<p><b>Politicko-právní faktory</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Politická struktura</li> <li>▪ Politická stabilita a politická linie</li> <li>▪ Existence vlivných politických skupin ve vztahu k odvětví</li> <li>▪ Zákonná úprava chování firem</li> <li>▪ Zákony týkající se mezinárodního podnikání</li> <li>▪ Zákony týkající se ochrany spotřebitele</li> <li>▪ Možnosti prosazení práva v ČR a v EU</li> <li>▪ Existence norem, zákazů či naopak povolení týkající se odvětví</li> </ul>	<p><b>Ekonomické faktory</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Hospodářský cyklus a míra ekonomického růstu</li> <li>▪ Fiskální a monetární politika státu a její dopady na: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ ceny výrobních faktorů,</li> <li>○ finálních výrobků a služeb,</li> <li>○ koupěschopnost firem i domácností</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Sociální, kulturní, demografické aj. faktory</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Demografická struktura společnosti a její změny</li> <li>▪ Životní styl, změny spotřebitelského chování</li> <li>▪ Úroveň vzdělání a kultury, transfery kultur do ČR</li> <li>▪ Přístup k práci a volnému času</li> </ul>	<p><b>Technické a technologické faktory</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Celkový stav technologie ve světě a odvětví</li> <li>▪ Progresivita a frekvence inovací</li> <li>▪ Změny životního cyklu výrobku</li> <li>▪ Výše výdajů na technologický pokrok</li> </ul>

Zdroj: (Mikovcová, 2007, s. 33)

Všechny faktory zobrazují významné příležitosti, ale současně i hrozby pro podniky.

Cílem PEST analýzy je nejen identifikace faktorů, působících na makrookolí, ale také odlišení faktorů významných, tedy takových, jejichž míra působení na podnik bude značná. PEST analýza by přitom měla fungovat také jako základ předpokladu budoucích změn nejen ve společnosti jako celku, ale i předpokladu jejich působení na různé podniky. Na základě PEST analýzy by pak měla vzniknout doporučení, jak zabránit budoucím hrozbám a jak se na ně adaptovat. (Mikovcová, 2007)

## **Analýza odvětví**

Pro tuto analýzu je nejčastěji doporučováno provádět Porterův model 5 sil, jenž vyplývá ze skutečnosti, že všechna odvětví nemají stejný potenciál zisku a že společná síla pěti sil stanovuje velikost konkurence a tím pádem i potenciál zisku odvětví.

Z modelu je možno odvodit, které síly v jednotlivých odvětvích působí a zaměřit se na ty, které mají na podnik největší dopad a které mohou být podnikem ovlivňovány.

### **Rivalita v odvětví**

Chování podniků v odvětví je vzájemně velmi úzce propojené, proto na sebe konkurenti navzájem reagují. Je tedy nutno pochopit pravidla, která v odvětví fungují, a znát velikost konkurenční rivality, na kterou působí řada faktorů. Na růst rivality má vliv především:

- velikost a růst počtu konkurentů,
- nízká odlišnost výrobků,
- narůstající kapitálová náročnost odvětví v kombinaci s bariérami výstupu z odvětví,
- pokles míry růstu trhu,
- narůstající počet globálních zákazníků aj.

### **Potenciální konkurence**

Cílem potenciálních konkurentů je vstoupit na trh s novými kapacitami a tak získat podíly na trhu od již existujících podniků. Z analýzy potenciální konkurence lze vyčíst, za jakých podmínek je možný její vstup do odvětví a jaké překážky ji čekají při vstupu na trh. Mezi zásadní překážky vstupu patří například:

- úspory z rozsahu a know how u stávajících výrobců,
- používání speciální technologie,

- náklady na změnu dodavatele a loajalita zákazníků,
- kapitálová náročnost odvětví,
- státní intervence,
- přístup, popřípadě nepřístup k distribučním kanálům.

V případě velkých překážek vstupu do odvětví a prudké reakce stávajících podniků na nově přichozí podniky je hrozba potenciální konkurence relativně nízká. (Mikovcová, 2007)

### **Dodavatelé**

Mohou ovlivňovat výši zisku podniku změnami kvality, cen, dodacích lhůt atd.

Vliv dodavatelů je závislý především na:

- hrozbě substitutů,
- počtu a koncentraci dodavatelů,
- důležitosti zákazníka pro dodavatele,
- nákladech přechodu zákazníka ke konkurenčnímu dodavateli.

### **Hrozba substitutů**

Pokud substitut zlevní a stane se atraktivnější svým výkonem či funkcí, pak budou zákazníci uvažovat o přechodu k substitutům. Hrozbu substitutů ovlivňují zejména:

- ceny substitutů (poskytují informaci o horní hranici ceny vlastních výrobků),
- náklady týkající se změny (náklady přechodu),
- odlišení substitutů.

### **Zákazníci**

Tlak ze strany zákazníků se vyznačuje snahou získat vyšší kvalitu, nižší cenu, výhodnější úvěrové podmínky, servis atd. Moc zákazníků je závislá na

- podílu jejich nákupu,
- koncentraci a velikosti zákazníků,
- nákladech přechodu zákazníka ke konkurenci,
- významu nakupovaného výrobku pro zákazníka atd.

Ze získaných informací lze sestavit cíle a strategie jednotlivých sil, určit jejich důležitost pro podnik, posoudit rizika a příležitosti v odvětví a začlenit je tak do strategie podniku. Pokud je všech pět sil slabých, lze předpokládat, že výnosnost odvětví bude vysoká a naopak. (Mikovcová, 2007)

## **Analýza konkurence**

Tři síly z výše uvedených pěti základních sil souvisí s konkurencí. Rozbor konkurence, její pochopení a předvídání jejího chování je nutné pro správné sestavení podnikové strategie. S postupujícími fázemi životního cyklu výrobku, popřípadě se stářím výrobního portfolia narůstá důležitost analýzy konkurence. Srovnání podniku se třemi až pěti nejdůležitějšími konkurenty je pro analýzu dostačující. U porovnaných měřítek se zkoumají lepší, stejné či horší výsledky, než kterých dosahuje konkurence. Po seřazení všech získaných údajů do tabulky se provede názorná analýza konkurence a prezentace výsledků.

I výrobky nebo skupiny výrobků vlastního podniku by měly být porovnávány s výrobky konkurence při konkurenční analýze a výsledky porovnání mohou být opět shrnuty do tabulky. Je nutné vyhodnotit výsledky konkurenční analýzy a poté nastínit vhodná opatření.

## **Etapy vyhodnocení**

- Zjištění odchylek vlastního podniku, které upozorní na podstatné slabiny.
- Určení plánovacích termínů pro eliminaci odchylek.
- Nalezení způsobu eliminace odchylek a vyčíslení nákladů na uskutečnění.
- Jmenování odpovědných pracovníků nebo středisek.

Při konkurenční analýze by rozboru měly podléhat i výrobky a výrobní skupiny, protože tak vedení získá impuls pro zdokonalení či vývoj vlastních produktů. Metoda je podobná, jako při provádění konkurenční analýzy podniku jako celku. (Mikovcová, 2007)

## **Analýza silných a slabých stránek**

Analýza silných a slabých stránek je základem pro budoucí odhalení potenciálu podniku a vychází ze subjektivních názorů jednotlivých pracovníků o svém vlastním podniku, což je považováno za základní klad této metody, který ale bohužel bývá často i její slabinou. Teoreticky by závěr analýzy měl poukázat na slabá místa v podniku a podpořit úsilí o jejich eliminaci a zároveň posílit využití silných stránek. Z praxe však vychází, že řada vedoucích pracovníků většinou problémové záležitosti zlehčuje, případně nevnímá.

Jednou z variant, jak v praxi provést analýzu, je využití služeb controllingového útvaru, který připraví seznam kritérií, náležející jednotlivým útvarům podniku. Na základě seznamu se sestaví dotazník pro příslušníky pracovního týmu, kde se účastníci vysloví k jednotlivým kritériím podle schválené hodnotící stupnice. Poté jsou získané hodnoty zpracovány a mohou

být předloženy i v grafické podobě k debatě o pozitivních a negativních hodnotách. Dále by se mělo pokračovat vytvořením plánu nápravných opatření, který je pak doplněn termínem, konkrétními ukazateli a přidělen konkrétním zodpovědným osobám. Poté je úkolem strategické kontroly monitorovat proces realizace těchto opatření.

Druhou variantou, jak provést analýzu silných a slabých stránek, je zmapování dřívějších úspěchů a neúspěchů. V další fázi musí být zjištěn jejich původ. Vnitřní příčiny, pokud mají význam pro další rozvoj podniku, jsou východiskem pro určení silných a slabých míst a vnější příčiny pak pro určení příležitostí a hrozeb. (Mikovcová, 2007)

## **Analýza portfolia**

Analýza portfolia slouží k určování strategických oblastí a k výběru strategie. Jejím cílem je směřování zdrojů do oblastí, ve kterých se očekávání trhu zdají být příznivá a kde podnik může získat konkurenční převahu. Základní podmínkou pro analýzu portfolia je definice a tvorba strategických obchodních jednotek, což je zaokrouhlená a správně definovaná skupina výrobků, která je realizována na přesně vymezeném trhu. Výrobky by měly být seříděny do výrobních skupin podle technologie, technických funkcí a výkonnosti. Poté se výrobky třídí podle trhů a odběratelů. Po provedení analýzy závislosti u obou segmentací by se měly přetřídit výrobky podle trhů a tomu by měla být přizpůsobena i organizační architektura podniku. Z předešlého vyplývá, že ke strategickým obchodním jednotkám lze jednoznačně přiřadit vymezené zákazníky, samostatné cíle, které si nekonkurují s cíli ostatních strategických obchodních jednotek, jasně definovaného konkurenta, a proto mohou mít vlastní strategii, jejíž uskutečnění či neuskutečnění nemá vliv na realizaci ostatních strategií.

Z portfoliových analýz se nejčastěji využívá BCG matice vytvořena americkou společností The Boston Consulting Group. Přínos této matice spočívá v redukci komplikovaných situací na dva nejdůležitější faktory výnosových potenciálů, tedy tržní podíl a růst trhu. Pomocí BCG matice a jejího grafu lze jednoduše a přehledně představit strategická rozhodnutí. Relativní tržní podíl jako rozhodující kritérium pro analýzu postavení výrobků na trhu byl zvolen proto, že s růstem počtu výrobků klesají jednicové náklady. Růst trhu jako druhé nejdůležitější kritérium byl vybrán proto, že investice vedoucí k růstu tržního podílu jsou mimořádně účinné na trzích se značným růstem. Na těchto trzích se konkurence zdá být méně významná. (Mikovcová, 2007)

Za hlavní nevýhodu BCG matice je považováno podstatné zjednodušení rozhodovací situace, protože může vést k chybným úsudkům.

Relativní tržní podíl se stanovuje jako poměr vlastního tržního podílu k tržnímu podílu největšího konkurenta v daném odvětví. Velikost tržního růstu lze vyvodit ze statistických analýz, jedná se však spíše o prognózu dalšího vývoje. Tyto ukazatele jsou měřitelné, takže lze upevnit postavení výrobku v jednotlivých kvadrantech matice. Velikost tržeb se nakonec stanoví průměrem kružnic.

### **Rozdělení výrobků podle postavení na trhu**

Mezi dojné krávy patří výrobky s vysokým tržním podílem, ale předpokládá se jejich nízká pravděpodobnost dalšího růst. Fungují jako hlavní finanční opora podniku a využívají se pro finanční podporu ostatních výrobků. Tyto výrobky jsou považovány za rozhodující výrobky podniku vzhledem k jejich schopnosti přinášet vysoký zisk, aniž by vyžadovaly větší finanční náklady. Podniky se snaží udržet tyto výrobky na trhu co nejdéle, a to i navzdory případnému snižování cen a tím i snižování zisku až k nule. (Mikovcová, 2007)

Výrobky spadající do kategorie hvězdy mají vysoký tržní podíl a vysoké očekávané tempo růstu trhu. Tyto výrobky přinášejí podniku vysoký zisk, avšak jeho udržení je finančně náročné, např. z důvodu rozšíření kapacit, marketingových aktivit, budoucí inovace atd.

Otazníky jsou výrobky, jež se nachází ve stádiu zavádění na trh. Mají sice značný růstový potenciál, ale příliš malý tržní podíl. Vyžadují značné finanční vstupy a mají nejistou vyhlídku do budoucna. Pokud jsou investice do těchto výrobků úspěšné, stávají se z otazníků hvězdy.

Trh výrobků, které se řadí do kategorie hladoví psi, stagnuje nebo klesá, navíc tyto výrobky mají slabou konkurenceschopnost a malý podíl na trhu. Je-li jejich podíl na obratu vysoký, mohou svými nemalými náklady způsobit snížení zisku. Pokud je kapacita přiřazená hvězdám již plná, měla by se kapacita vázaná na hladové psy co nejdříve uvolnit ve prospěch hvězd. Pokud je však kapacita volná a psi ještě vynášejí zisk, není důvod je stahovat z výrobního programu. (Mikovcová, 2007)

Celkem tak připadají v úvahu tyto hlavní normativní strategie:

- Obranná nebo útočná strategie připadá v úvahu pro kategorii otazníků. Pokud není možné zvýšit tržní podíl, měl by podnik upustit od této oblasti;
- Ústup od investiční strategie připadá v úvahu pro hladové psy a značí postupné vyřazování výrobku a uvolnění kapacity pro ostatní kategorie;
- U hvězd je vhodné uplatňovat růstovou a investiční strategii.



Podnik, jenž usiluje o dlouhodobou úspěšnou existenci, by měl klást důraz hlavně na vyvážené portfolio. Následkem chybného vývoje ve struktuře portfolia výrobků může dojít k:

- Nevyváženému portfoliu – mladým podnikům chybí kategorie dojných krav, tedy zavedené výrobky s vysokým tržním podílem, což má za následek nedostatek finančních zdrojů, naopak zavedené podniky mívají vysoký podíl dojných krav, ale nízký podíl otazníků a hvězd, což značí nepříznivé vyhlídky do budoucna;
- Neaplikování strategie odčerpání – zaměstnanci, kteří zodpovídají za výrobky úspěšné v minulosti, se podvědomě brání přenechání prostředků ve prospěch jiných výrobových skupin. Dochází tak k oslabení potenciálu podniku, neboť se podnik upíná na minulé úspěchy a nesoustředí se na tvorbu budoucích úspěchů;
- Přelévání volného cash-flow (dále jen CF) pouze do kvadrantu hvězd a otazníků a zanedbávání oblasti dojných krav, následkem čehož dochází ke zkrácení pobytu tohoto výrobku v příslušném kvadrantu, což má vliv na snížení zisku i CF;
- Pozdnímu odbourání neperspektivních otazníků a hladových psů, následně tak dochází ke snižování celkové výnosnosti podniku.

Jednotlivé strategie, navržené pro konkrétní výrobové skupiny, by měly vést k posílení strategie podniku jako celku – tedy jednotlivé strategie by měly pouze vhodně doplňovat a podporovat celkovou strategii podniku. (Mikovcová, 2007)

## **Analýza životního cyklu**

Znalost životního cyklu výrobku a určení fáze, ve které se výrobek právě nachází, je podstatné pro výběr vhodné strategie pro konkrétní výrobové skupiny. Pojetí životního cyklu výrobku vychází ze skutečnosti, že životnost výrobků na trhu je omezená, přičemž lze životnost rozdělit do čtyř hlavních stádií, tedy zavedení, růst, zrání a ústup.

- Pro stádium zavedení je typický pomalu narůstající obrát. V tomto stádiu je výroba zpravidla ztrátová, protože náklady na jednotku jsou vysoké. Konkurence je slabá;
- Ve stádiu růstu dochází ke snížení nákladů a ke zvýšení celkového obrátu vlivem stoupající poptávky. Velmi důležité jsou i investice do rozšiřování trhu. Bod zvrátu je dosažen či překročen rychle a zároveň velmi rychle narůstá i zisk;
- Ve stádiu zrání je dosaženo maximálního zisku a obrátu. Počet konkurentů je velmi vysoký a tak dochází ke snižování cen. Investiční činnost je zaměřena pouze na udržení tržního podílu. Nejvyšší hodnoty dosahuje i CF;

- Pro stádium ústupu je charakteristický obrat, zisk i CF s klesající tendencí. Kupující přecházejí k substitutům, které na trhu postupně nahrazují původní výrobek.

Pomocí analýzy životního cyklu výrobku lze získat představu o vyváženosti či nevyváženosti výrobního a prodejního programu a zjistit, do jaké míry je tento program schopen zajistit podniku dlouhodobou úspěšnou existenci. (Mikovcová, 2007)

## SWOT analýza

Metoda, která slučuje zásadní závěry vnějších a vnitřních analýz, se nazývá SWOT analýza. Matice SWOT (Strengths – Weaknesses – Opportunities – Threats) vychází z analýzy silných a slabých stránek a příležitostí a hrozeb. Z tvaru morfologické matice lze vytyčit startovní body ke strategickému plánování.

Z porovnání klíčových silných a slabých stránek s důležitými příležitostmi a hrozbami vyplývají tato čtyři východiska k plánování strategie:

- Postoj OS (příležitosti a silné stránky) – podnik zaujímá vedoucí či útočnou pozici a snaží se využít všech příležitostí a silných stránek;
- Postoj OW (příležitosti a slabé stránky) – podnik se snaží využít příležitostí z okolí i hledáním silného spojence, jedná se zde o pomalé posilování pozic a různé podoby integrace;
- Postoj TS (hrozby a silné stránky) – snaha blokovat hrozby využitím pozice silného postavení, dále např. oslabením konkurentů, distribučním spojením, rozčleněním výrobního sortimentu atd.;
- Postoj TW (hrozby a slabé stránky) – snaha podniku setrvat na trhu se projevuje ochotou ke kompromisům a ke spojení se silnou firmou i za cenu změny výrobního programu, krajním řešením je odchod z trhu.

Při výběru strategie by se měly upřednostňovat typy strategií zaměřených na silné stránky. Úkolem strategického plánování je podporovat silné stránky. Pokud existence slabých stránek ztěžuje podniku využívání příležitostí či silných stránek, měl by se podnik zaměřit na její odstranění. Strategii WT lze charakterizovat jako obrannou s cílem odstranit slabé stránky a zabránit vnějším hrozbám. Podniky, které zvolí tuto strategii, se obvykle snaží překonat existenční krizi. (Mikovcová, 2007)

Na základě SWOT analýzy se doporučuje sestavit tuto matici alespoň jednou za rok. Opětovné sestavení matice jednou ročně je minimem, které je nezbytné nejen pro identifikaci

budoucích možných hrozeb, ale také pro zjištění, zda zavedení předchozích opatření bylo účinné. (Mikovcová, 2007)

### **3.4.2 Metody operativního controllingu**

Pojem operativní controlling lze chápat jako systém řízení, který zastává regulační funkci v podnikové činnosti a obvykle zaznamenává kratší časové etapy. Tento nástroj neustále srovnává skutečné odchylky s požadovaným stavem a napomáhá k usměrňování těchto činností zpět do požadovaného stavu.

Operativní controlling je orientován zejména na důležité veličiny, tedy na řízení hospodárnosti, výnosnosti a likvidity podniku. Lze je příznivě ovlivnit pomocí operativních nástrojů. (Mikovcová, 2007)

Dosažení nezbytné úrovně zisku je přednostním operativním cílem každého podniku, proto jsou položky výnosů a nákladů podrobeny důkladnému sledování. Zatímco řízení nákladů je zpravidla v kompetenci controllingových útvarů podniku, úkolem marketingového oddělení je zejména zvyšování výnosů. Z hlediska výnosů se řeší otázka návaznosti na vhodnou marketingovou strategii pro jednotlivé skupiny výrobků, proto by se vhodná strategie měla sestavit teprve po provedení analýz životního cyklu výrobku a portfolia.

V oblasti nákladů je cílem provádění analýz získání závěrů, které poskytnou odpovědi na dvě důležité otázky:

- Které položky budou dále důkladně sledovány a řízeny a kolik pozornosti bude věnováno jednotlivým nákladovým položkám, dále by měly být podrobeny zkoumání skupiny nákladů a jejich vývoj, eventuálně závislost na tržbách a objemech produkce. Mezi nástroje sestavené pro tyto analýzy patří vertikální a horizontální analýzy nákladů, nákladové modely a oblasti jejich aplikace;
- Jakým způsobem budou přiřazovány náklady na jejich nositele, např. na výrobek, službu či klienta. Jedná se zde o rozhodnutí o podobě kalkulačního systému podniku, rozhodnutí o metodě propočtu krátkodobého hospodářského výsledku a volbu vhodného ukazatelového systému.

Ze zkoumání posledních desetiletí historického vývoje v oblasti nákladů a jejich struktury je možno zjistit, že nastal výrazný posun od položek přímých nákladů směrem k položkám

nepřímých nákladů. Proto je důležité i sledování položek, jež mají rozhodující podíl ve struktuře nákladů.

Uvádí se, že v počátcích controllingu se až 90 % nákladů řadilo mezi náklady variabilní za předpokladu, že přímé materiálové a mzdové náklady byly též charakteru variabilního. Nákladová struktura se prakticky nezměnila po dobu celých 40 let, avšak za posledních zhruba 20 let došlo ke změně struktury nákladů. Dokonce se uvádí, že v současné době je až 80 % nákladů fixního charakteru, jsou tedy nezávislé na objemu produkce. Dále jsou popsány jevy, které způsobily posun v nákladech:

- Důsledkem automatizace výroby došlo k nahrazení mzdových nákladů ve výrobě fixními náklady (odpisy).
- Přesunem nákladů do výkonů výroby:
  - předcházejícím (výzkum, technická příprava výroby, vývoj, zásobování),
  - následujícím (marketing),
  - doprovodným (výpočetní technika, logistika, údržba),
  - nadřazeným (personalistika, management, organizace).

Vzrůstající nákladové položky v oblasti režijních nákladů jsou také nejcitlivější na poměrně bezvýznamné nebo poměrně malé změny položek, které jsou nositeli nákladů. Na základě zkušeností se například prokázalo, že zvýšení počtu výrobních skupin, počtu zákazníků či počtu dílů atd. má významný vliv na růst režijních nákladů – jedná se o tzv. náklady rozmanitosti. Pomocí analýzy vývoje těchto nákladových položek lze udržovat třeba dostatečnou diverzifikaci sortimentu a současně kontrolovat a regulovat růst nákladů.

Je však nákladné věnovat stejný rozsah pozornosti řízení všech nákladových položek, proto je nezbytné prosadit rozdílný přístup k nákladům. Je tedy potřeba rozlišit, na které položky se vztahuje největší objem nákladů. Na tuto problematiku je vhodná tzv. Paretova (ABC) analýza. (Mikovcová, 2007)

## **Analýza ABC**

Analýza ABC umožňuje použít hospodárné postupy v řízení řady položek a je vhodným nástrojem pro určení priorit.

V průběhu analýzy ABC jsou vzájemně porovnávány hodnoty a objemy. Empiricky se prokázalo, že poměrně velké hodnoty mohou vzejít i z poměrně malého množství z celkového

objemu. Pokud se podnik zaměřuje na řízení těchto malých množství, dosahuje zpravidla dobrých výsledků.

Obvykle tedy platí, že výrobky, zákazníci, dodavatelé, skladované zásoby, náklady (rozdělené podle druhů či středisek) jsou členěné do tříd A, B, C. Třída A představuje 5 % položek přinášející 75 % efektů a třída B s podílem 20 % na celkovém objemu dosahuje zhruba 20 % efektů. Třída C představuje 75 % položek, které zpravidla přináší 5 % efektů. Podnik by se tedy měl přednostně zaměřit na řízení položek typu A. Změny u položek typu A bývají z hlediska celkového cíle podniku významné, naopak odchylky u položek typu C od plánu mají nepodstatný dopad na zisk. Jinými slovy, výsledkem požadovaného malého zvýšení zisku bývá vysoký nárůst nákladů položek typu A. ABC analýza byla prvotně vytvořena především pro uplatnění v oblasti diferencované péče o zásoby. Možnosti jejího uplatnění jsou však celkově mnohem širší, například umožní podniku jednoduše analyzovat odbytové oblasti, skupiny výrobků, skupiny zákazníků atd. (Mikovcová, 2007)

## **Globální analýza nákladů**

Ekonomika prochází v posledních letech změnami, kterým musí podniky čelit různými způsoby, například zvyšováním konkurenceschopnosti či navrhováním dalších inovací, pokud chtějí obstát na trhu. Zmenšil se prostor pro manévrování podniků v oblasti tržeb, proto nabývá na důležitosti obranný prostor podniku – podnik se zaměřuje především na ovlivňování výše, vývoje a struktury nákladů. Hlavním úkolem je rozlišit a zvolit z možných výrobních procesů ten, který zajistí ve svém důsledku minimální výši nákladů a je tedy ekonomicky nejefektivnějším výrobním procesem. Podmínkou splnění minimalizace nákladů je rozeznat ekonomicky příznivý, neutrální nebo nepříznivý vývoj nákladových položek. Z důvodu zjištění vývoje nákladových položek a zachování hospodárnosti se obvykle pro zjednodušení realita převádí do podoby ekonomických nákladových modelů. Mezi významné nákladové zákony se řadí:

- zákon výnosový (schopnost variabilních nákladů vytvářet ve srovnání s výnosy zisk);
- zákon úspor z rozsahu (pokles fixních nákladů v souvislosti s rostoucím objemem produkce).

V oblasti variabilních nákladů obecně platí, že cena výrobku musí být vyšší než jednotkové variabilní náklady. Za tohoto předpokladu může být vliv variabilních nákladů:

- ekonomicky příznivý (jedná se o degresivní náklady, například mohou klesat spotřeby materiálu, mezd, energie při zvládnání nové výroby);
- ekonomicky neutrální (jedná se o lineární náklady, například spotřeba materiálu při ustálené výrobě);
- ekonomicky nepříznivý (jedná se o progresivní náklady, vyvolané snahou získat omezené zdroje, která následně vyvolá růst ceny kapitálu, vyšší náklady na dopravu, materiál, mzdy). (Mikovcová, 2007)

Působení variabilních nákladů je zdůrazněno zákonem úspor z rozsahu.

## **Analýza bodu zvratu**

Před zahájením výroby musí podnik předem splnit základní předpoklady, například vybudování organizace, najmutí pracovní síly, pořízení hmotného majetku atd. Zabezpečením této tzv. provozní pohotovosti vznikají náklady fixní, mezi něž patří třeba úroky, nájemné, odpisy atd. Zahájením a udržováním výroby je vyvolána další složka nákladů. Tyto náklady, jež závisí na objemu výroby (přímé mzdy, spotřeba materiálu), se řadí mezi náklady variabilní. Zachycením vývoje jednotkových nákladů lze pochopit jev tzv. degrese fixních nákladů, tedy že fixní náklady na jednotku produkce se snižují s růstem objemu produkce, proto klesají také průměrné náklady na kus. Podniky využíváním tohoto efektu uskutečňují tzv. úspory z rozsahu, čímž napomáhají růstu efektivnosti výroby. Odhady vývoje nákladů je možno provádět pomocí jednoduchých metod, např. metodou dvou období, metodou klasifikační analýzy, regresní analýzou, grafickou metodou. Jestliže je k odhadu nákladové funkce připojen i odhad vývoje tržeb, který závisí na objemu produkce a dosažené ceně, lze dospět k výpočtu bodu zvratu. Je to kritický bod, který ukazuje, kdy se tržby rovnají celkovým nákladům podniku. Jedná se o situaci, kdy podnik vykazuje ani zisk, ani ztrátu.

Analýza bodu zvratu má široké využití v oblastech podnikového rozhodování, např. pro:

- určení cílového zisku;
- kontrolu cenové politiky;
- řízení fixních a variabilních nákladů;
- plánování výrobní kapacity;
- porovnání variant technologických postupů, investiční rozhodování;
- optimalizaci výrobního programu (vyloučení neefektivních skupin výrobků);
- stanovení bezpečnostních koeficientů. (Mikovcová, 2007)

### Bezpečná míra zisku a bezpečnostní koeficient

Bezpečná míra zisku je hodnota, která vyjadřuje, o kolik mohou klesnout tržby až na jejich kritickou úroveň, tedy na hodnotu tržeb ve výši nákladů. Bezpečnou míru zisku lze vypočítat jako:

$$\text{bezpečná míra zisku} = \text{celkové tržby} - \text{kritické tržby} \quad (3.1)$$

Bezpečnostní koeficient je poměr bezpečné míry zisku k celkovým tržbám a vyjadřuje, o kolik procent mohou klesnout tržby, než podnik dosáhne ztrátové zóny.

$$\text{bezpečnostní koeficient} = \frac{\text{celkové tržby} - \text{kritické tržby}}{\text{celkové tržby}} \quad (3.2)$$

Mezi bezpečnostním koeficientem a příspěvkem na úhradu, vyjádřeným jako rozdíl ceny a variabilních nákladů, existuje lineární vztah, vyjadřující procentuální hodnotu zisku:

$$\text{zisk v procentech} = \frac{\text{příspěvek na úhradu}}{\text{celkové tržby}} = \text{bezpečnostní koeficient} \quad (3.3)$$

Prostřednictvím bezpečnostního koeficientu lze velmi jednoduše analyzovat stávající situaci podniku a doporučit opatření, která by zabránila ohrožení existence podniku. Přijatelnými opatřeními pro zvýšení bezpečnostního koeficientu jsou snížení bodu zvratu (redukce výrobků s nízkým příspěvkem na úhradu, zvýšení ceny), zvýšení tržeb (zvýšení prodejní ceny či objemu prodaných jednotek), redukce nákladů (snížení variabilních nákladů, maximální využití úspor z rozsahu). (Mikovcová, 2007)

### 3.4.3 Reporting

Souhrnný systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které slučují informace pro management podniku, se nazývá reporting. Stanovená kritéria řízení výkonnosti neboli klíčové ukazatele výkonnosti jsou také významnou součástí reportingu a uplatňují se v rámci hodnocení skutečného vývoje ve srovnání s vytyčenými cíli a úkoly. Systém účinných kritérií řízení je vícekritériální a zahrnuje interní propojení řízení hlavních faktorů vývoje výkonnosti např. kapitálu, využívaných aktiv, získaných výnosů, vynaložených nákladů včetně využití

žádoucí kombinace finančních a nepeněžních kritérií. Týmy pracovníků mají určené období, v jehož průběhu by měly zajistit dosažení hodnocených výsledků. Syntetické finanční ukazatele zahrnují především výnosnost kapitálu a nejvíce jsou využívány v relativně samostatných částech podniku. Naopak analytická kritéria se používají pro vnitropodniková střediska s ohledem na rozsah jejich pravomocí a odpovědnosti především v oblasti řízení nákladů, ve vhodné kombinaci s nepeněžními kritérii pro znázornění časové náročnosti a kvality uskutečňovaných činností.

Výkazy výsledků činnosti mohou být detailněji zkoumány v nejrůznějších průřezech. Jako hlavní průřezy lze označit členění dle skupin a druhů výkonů, dle středisek a dle zákaznických skupin. Cílem je vybudovat systém interních výkazů výkonnosti ve všech základních úrovních a průřezech řízení, které jsou zásadní pro dosažení strategických cílů. Současně by měla být ve všech těchto průřezích zkoumána stejná měřítko, i když nejsou přímo srovnatelná, třeba ziskovost, kvalita a spolehlivost. (Šoljaková, 2010)

Protože uživatelů reportingu může být mnoho a navíc s velmi různými požadavky, což klade na obsahovou i formální stránku reportingu značné nároky, nedílnou součástí reportingu je i výběr, zpracování, formální úprava a distribuce informací, určených pro nejrůznější skupiny uživatelů. Přitom každý řídicí pracovník by měl mít přístup pouze k těm informacím z reportingu, které svou činností ovlivňuje, a to ve srozumitelné a přehledné podobě. Ke komplexnímu systému informací má přístup pouze vrcholový management.

Při navrhování a realizaci systému podnikového reportingu by měly být provedeny zejména tyto kroky:

- rozpoznat uživatele výkazů a zjistit jejich individuální požadavky a potřeby s ohledem na obsah, formu i čas poskytovaných informací;
- odlišit obsah výkazů z hlediska potřeb uživatelů externích i interních;
- zvolit vhodnou formu výkazů, a to buď v tištěné, nebo elektronické podobě, popřípadě oběma způsoby, vymyslet a používat jednotný vzhled výkazů a měnit jej co nejméně z důvodu snadné orientace a hlavně možnosti srovnávat údaje v čase;
- vybrat vhodný způsob šíření výkazů, separovat důvěrné informace od ostatních a zabezpečit jejich ochranu;
- zkoumat, zda jsou zveřejněné reporty pro adresáty přehledné a srozumitelné a zjišťovat jejich podněty a připomínky ke zdokonalení systému reportingu.

Při dodržení těchto podmínek lze vytvořit reporting jakožto funkční nástroj, který může být přínosný v mnoha oblastech. Kvalitní reporting přispívá nejen ke zkvalitnění řízení



podniku, ale i k budování jeho dobrých vztahů s obchodními partnery, zaměstnanci, státními institucemi, spolupracujícími podniky i širokou veřejností.

V tomto kontextu se reportingem rozumí nástroj systému public relations, který si soudobé podniky vytvářejí za účelem posílení své pozice. Velmi důležitou a samostatnou záležitostí reportingu je vztah externího a interního reportingu, tedy obsah a pojetí zveřejňovaných informací ve výkazech finančního účetnictví. (Šoljaková, 2010)

## **Externí a interní výkaznictví**

V zásadě je možno rozdělit uživatele na interní a externí. Externí uživatelé, kteří mají přístup jen ke zveřejňovaným informacím, tedy k externím výkazům finančního účetnictví, tvoří poměrně rozsáhlou škálu jednotlivců, obchodních partnerů, zájmových skupin, oprávněných kontrolních orgánů atd. Mezi ty nejdůležitější patří:

- zaměstnanci podniku – nenesou zodpovědnost za řízení firmy, zajímá je hlavně vývoj mezd, sociální zajištění, kvalita pracovních podmínek, přístup k odbornému růstu a vzdělání atd.;
- spolupracující podniky – dodavatelé, odběratelé, banky jako věřitelé apod.;
- státní instituce – zejména v souvislosti s výkonem kontrolních funkcí ve vztahu k činnosti podniku, například finanční úřad, správa sociálního zabezpečení, úřad práce, hygienická služba, inspekce životního prostředí atd.;
- orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst, které mají zájem na oboustranně prospěšném vztahu podniku a daného regionu;
- široká veřejnost, společenské organizace a různé občanské aktivity, například v oblasti ochrany životního prostředí.

V poměrně rozsáhlém spektru externích uživatelů drží výhradní postavení vlastníků podniku neboli investor. V podnicích s oddělenou vlastnickou a řídicí funkcí nemá vlastník přímý přístup k detailním informacím o činnosti podniku. Zájmy vlastníků kapitálu, kteří jsou institucionálně zastoupeni regulativními orgány kapitálových trhů a burz, mají v dnešní době podstatný vliv na formulaci obsahu a vypovídací schopnosti externích výkazů, a to pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Interní uživatelé mají rozhodovací kompetence a nesou odpovědnost za výsledky činnosti podniku. Interní uživatelé jsou samotní vlastníci, jestliže zastávají manažerské funkce a management na různých úrovních podnikového a vnitropodnikového řízení. (Šoljaková, 2010)

## Vztah vlastníka a managementu

Postavení vlastníka může mít mnoho podob, ale nejčastěji se vyskytují dva modely.

První model se vyznačuje posláním vlastníka investovat do podniku prostředky a především dosáhnout co největšího zhodnocení vloženého kapitálu. Vlastník se nijak neúčastní na řízení podniku ani na něj nemá přímý vliv a informace čerpá jen z oficiálně vystavených zpráv. Pouze na valných hromadách uplatňuje vlastník svůj vliv, může zde spolurozhodovat o rozdělení zisku, o členech v dozorčích a statutárních orgánech podniku, o změnách ve vlastním kapitálu, o důležitých investičních plánech a dalších faktech, které dle stanov společnosti spadají pod působnost valné hromady.

V druhém modelu vlastník využívá rozhodujícího vlivu na podnik v rámci řízení činnosti podniku a zejména směřuje k maximalizaci ekonomických cílů, případně ekonomických cílů celé skupiny podniků. Vlastník má možnost ustanovit nejvyšší management a participovat tak na strategickém, taktickém a také operativním řízení ovládaného podniku. Přístup vlastníka k informacím je již neomezený díky jeho vlivu, dokonce může požadovat informace podle potřeby.

Mnohdy se v praxi prolínají prvky obou modelů. Pro anglosaskou oblast se silným vlivem kapitálových trhů je typický hlavně první model, kde bylo vlastnictví kapitálu v dějinách roztrženo mezi jednotlivé investory a kde je velká pozornost věnována výkazům finančního účetnictví a oddělenému vykazování informací pro řízení. Naopak druhý model je typický pro kontinentální Evropu, kde se podniky nacházejí ve vlastnictví institucionálních investorů a finančních organizací, které mají zástup v řídicích orgánech podniku a přístup k interním informacím. Výkazy finančního účetnictví jsou určeny pro externí uživatele.

Nároky vlastníků a managementu na obsah reportingu se různí, je tak výhodnější vycházet z modelové, tedy zjednodušeně vymezené diferenciaci kompetencí a odpovědnosti vlastníků a managementu. V takovém případě statutární orgány fungují jako komunikační spoj mezi vlastníky a managementem, jejichž úloha závisí na podílu na řízení, které vykonávají, a na rozsahu pravomocí vyslaných vlastníkem.

V tomto modelovém pojetí je podnik chápán vlastníkem jako investice, která mění svoji velikost, konkrétní podobu a je předmětem koupě a prodeje. Vlastníka zajímá především míra zhodnocení vloženého kapitálu činností podniku a její porovnání s jinými investičními variantami. (Šoljaková, 2010)

Na druhé straně management posuzuje podnik jako záměrně vytvořený subjekt, který mění vynaložené zdroje na výkony, jejichž prodej vynáší podniku zisk. Zásadním zdrojem

úspěchu pro management je vlastní řízení postupu produkce výkonu, optimalizace struktury a množství prodaných výkonů a efektivní motivace vedoucích pracovníků na všech stupních vnitropodnikového řízení.

Informační obraz reality by měl být zpracován jediným způsobem do uživatelsky různých subsystémů účetních informací. Záležitost vztahu interního a externího reportingu, tedy manažerského a finančního účetnictví, by měla být chápána nejenom jako pouhé technické zpracování informací s upozorněním na kvantitativní rozdíly, které v obou systémech vznikají, ale také jako nástroj komunikace – společný „účetní jazyk“. Manažerské účetnictví umožňuje vhodným způsobem sjednotit interní reporting s externím výkaznictvím pro vlastníky. (Šoljaková, 2010)

## **Základní charakteristické vlastnosti interního reportingu**

Vedoucí pracovníci na různých pozicích využívají interní reporting nejen jako nástroj při rozhodování, ale i jako nástroj vrcholového řízení, pomocí kterého lze získat informace o plnění jednotlivých, předem stanovených cílů, a to na každé úrovni podnikové hierarchie a v každé sféře podnikání. Systém výkaznictví by měl obsahovat veškeré významné oblasti a úrovně vyskytující se v podniku.

Obsah, četnost vyhotovování a úprava zpráv a výkazů se odvíjí od požadavků daného podniku. Reporting se z hlediska běžně či výjimečně poskytovaných zpráv člení na:

- Standardní – jde o zprávy vyhotovované v pravidelných časových etapách, které mají předem danou strukturu, např. informace o skutečných hodnotách či analýze odchylek. Běžné je roční, čtvrtletní a měsíční předkládání zpráv, ale dle potřeby lze nastolit i týdenní nebo dvoutýdenní cyklus vyhotovování výkazů. Souběžně s tím je nutno počítat s nákladovou náročností poskytovaných informací a jejich využitím.
- Mimořádný – zprávy se vyhotovují na požádání a mohou být mimořádné buď z hlediska obsahu, nejsou tedy běžně vyhotovovány, např. mimořádné zprávy a analýzy, třeba analýza sortimentních skupin či rizika, nebo z hlediska termínu vyhotovení, ale se standardní strukturou. (Šoljaková, 2010)

Významnou část podnikového zpravodajství zpravidla tvoří standardní cyklické reporty o hospodaření podniku. Hlavním hospodářským cyklem je rok, což vyplývá ze zásad externího výkaznictví – ze zákonné povinnosti akciových společností poskytnout výsledky svého

hospodaření v podobě auditovaných finančních výkazů, čili výsledovky, rozvahy a výkazu peněžních toků.

Většina podniků však sestavuje a využívá i čtvrtletní a měsíční reporting, protože roční perioda je pro ně příliš dlouhá z hlediska operativního řízení. Pro analytické monitorování nejdůležitějších položek výnosů, oběžných aktiv, nákladů a závazků se vyhotovují i reporty v rámci denního, týdenního nebo dvoutýdenního cyklu s ohledem na pracnost a efektivnost podrobně poskytovaných analýz a reportů.

I když se struktura interních zpráv může lišit, běžně se lze setkat se členěním na základní komplexní reporting a několik dílčích reportů podle jednotlivých oblastí podnikových činností nebo podle vnitropodnikových organizačních jednotek u vnitřně strukturovaných podniků.

V komplexním reportingu jsou obvykle zahrnuty hlavní finanční ukazatele o hospodaření podniku jako celku za dané období, jejich porovnání s plánovanými hodnotami a eventuálně porovnání s hodnotami ukazatelů za minulé období. V podnicích se mnohdy využívá i analýza trendu předešlých dvanácti měsíců. Ke zprávám by měl být připojen komentář, který interpretuje mimořádné odchylky od plánovaných hodnot a rozebírá jejich příčiny. Větší pozornost by měla být věnována komentářům, aby pouze neopakovaly to, co je již patrné z grafů a tabulek. Také je třeba promyslet odlišení zpráv s ohledem na rozdílné potřeby manažerů na různých stupních hierarchie a v různých sférách podnikových činností.

Zpravidla se dílčí reporty třídí dle oblastí např. na výrobní, obchodní, personální či marketingové. Jejich struktura již není tak striktní a vyplývá ze zvláštností a zvyklostí konkrétního podniku. (Šoljaková, 2010)

## **Členění činností podniku**

Jedním z nejvýznamnějších rozdílů mezi interním a externím reportingem je jejich zaměření na základní způsoby zhodnocení vložených zdrojů:

- Zhodnocení plynoucí z investičních a finančních aktivit podniku realizovaných za účelem zhodnocení zdrojů bez využití transformačního procesu. Konkrétní formou tohoto zhodnocení jsou třeba odměny vlastníků za poskytnutí kapitálu, odměny za poskytnutí práva využívat aktiva, zisk z prodeje finančních aktiv a investic;
- Zhodnocení plynoucí z prodeje vytvořených výkonů, tedy ze schopnosti podniku přeměnit vynaložené zdroje na výkony požadované kupujícími. Jedná se o zhodnocení z hlavní výdělečné činnosti podniku.

Podnik se zakládá pro hlavní výdělečnou činnost, která je pro podnik typická a pro kterou pořídil dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a zásoby. Základem know-how podniku je jeho výdělečná činnost, kterou si buduje své postavení na trhu. (Šoljaková, 2010)

### **Vztah finančního řízení podniku jako celku a řízení procesu tvorby výkonů**

Vrcholový management nebo vlastník, pokud na management nedelegoval kompetence, je zodpovědný za finanční a investiční aktivity, kdežto na zhodnocení zdrojů v hlavní výdělečné činnosti se podílejí všechny podnikové útvary. Z tohoto důvodu je předmětem zájmu interního reportingu především informační podpora hodnotového řízení hlavní výdělečné činnosti. Vhodným ukazatelem, který měří výsledek hospodaření hlavní výdělečné činnosti, je zisk před úroky a zdaněním.

Zhodnocení kapitálu v hlavní výdělečné činnosti, za jejíž řízení zodpovídá management, se uskutečňuje nepřímou realizací prodaných výkonů. Z pohledu managementu je klíčem k úspěchu zákazník a postavení na trhu, nikoliv samotný kapitál vložený do podniku. Management se při měření výsledku hospodaření orientuje především na tu část činnosti, která má vliv na zisk z hlavní výdělečné činnosti. Pouze úzká skupina vedoucích pracovníků vrcholového managementu je z hlediska řízení odpovědná a kompetentní za výsledek vedlejších činností podniku, tedy investičních a finančních aktivit. Z rozdílných zájmů vlastníků a manažerů tak plynou různé požadavky na informační zajištění řízení výkonnosti podniku.

Zájem vlastníků je zaměřen na hodnocení zisku podniku jako celku, který je ovlivněn jak výsledkem z prodeje výkonů zákazníkům, tak i výsledkem všech investičních a finančních aktivit, včetně optimalizace daňového vlivu. (Šoljaková, 2010)

Vymezení kompetencí controllera a finančního ředitele je relevantní pro vypovídací schopnost informací z reportingu. Především je důležité odlišit pravomoci finančního řízení podniku jako celku. Partnerem vlastníků společnosti je finanční ředitel, který má za úkol dohlížet na finanční pozici, celkovou výkonnost podniku a řízení celkové finanční stability. Finanční ředitel zastupuje podnik při jednání s bankami a dalšími finančními institucemi.

V oblasti informační podpory řízení náleží controllerovi pravomoci ve vymezení obsahu, pojetí a členění základních účetních kategorií. V rámci organizační struktury by měli být controller a finanční ředitel přímo podřízeni generálnímu řediteli nebo jeho zástupci pro finanční oblast. Předpokladem efektivního reportingu a vlastního řízení podniku je odlišení a

respektování pravomocí finančního řízení a pravomocí v oblasti informační podpory řízení ve vazbě na daňové a finanční účetnictví a také koncipování odlišností interního a externího výkaznictví. (Šoljaková, 2010)

### **3.4.4 Analýza odchylek**

Analýza odchylek se využívá v rozpočetnictví a je nástrojem kontroly a řízení v podniku. Stanovuje předpokládané hodnoty a na základě jejich porovnání se skutečnými hodnotami analyzuje rozdíly.

### **Kontrola a vyhodnocení odchylek**

Podsystemem procesu řízení je v nejširším slova smyslu kontrola, jež je v pořadí posledním stádiem řízení. Je pokračováním etapy plánovací a realizační, dokončuje tak přirozeně proces řízení. Kontrolu lze chápat jako porovnání několika kontrolních veličin, z nichž jedna slouží jako srovnávací hodnota. Účelem kontroly je rozeznat chyby, které vznikly jak při plánování, tak při uskutečňování plánu. Na základě provedené kontroly lze stanovit opatření, která povedou k odstranění chyb. Funkce kontroly je však jen zdánlivě neměnná, i zde je zapotřebí pružně reagovat na rozvíjející se požadavky. (Mikovcová, 2007)

### **Úloha kontroly**

V souvislosti s rozvojem manažerského účetnictví či controllingu se změnil význam kontroly. Obvyklé chápání kontroly jakožto analýzy minulých jevů a řízení podniku dle zásady zpětné vazby je nahrazeno zásadou dopředné vazby, tedy úsilím o zobrazení a začlenění informací o budoucích jevech, případně o požadovaném konečném stavu do všech sfér řízení. Odchylkám by se mělo předcházet, je proto nezbytné předvídat rušivé elementy a postupně vyřazovat možné chyby dříve, než vzniknou. (Mikovcová, 2007)

Zaměření řízení na budoucnost však velice zvyšuje nároky na kvalitu informační základny i metod, jejichž úlohou je zpracování a vyhodnocování získaných informací. Pro

kvalitní kontrolu a řízení je tedy nutno sestavit informační systém na míru konkrétnímu podniku, který poskytuje všechny důležité informace, pro co nejkvalitnější posouzení alternativ vývoje v budoucnu.

Kontrola v podniku zastává tři funkce:

- funkce informační – kontrola umožňuje vytvořit pro rozhodovací činnost podniku dostatečnou informační základnu, jež by měla být tvořena významnými informacemi;
- funkce analytická – jejímž podkladem je rozsáhlá, přesto ještě hospodárná analýza současného stavu se zapracováním ponaučení z minulých chyb vyplývajících z analýzy příčin vzniku odchylek nebo nežádoucích stavů;
- funkce preventivní – na řadu přichází v okamžiku, kdy jsou výstupy po sběru informací a jejich rozboru využity ke zdokonalení nebo upřesnění při tvorbě plánu, případně jsou příčiny analyzovaných odchylek zlikvidovány tak, aby se jim v budoucnu předešlo.

Kontrolu lze rozdělit do několika fází:

- určení kontrolních veličin a tolerančních hranic pro odchylky;
- záznam skutečných nebo očekávaných hodnot;
- výpočet odchylek kontrolních veličin;
- rozbor odchylek;
- plán nápravných opatření. (Mikovcová, 2007)

### **3.4.5 Rozpočetnictví**

Rozpočetnictvím se rozumí ta část manažerského účetnictví, která se zabývá využíváním rozpočtů pro rozhodování v podniku a plánováním úkolů vnitropodnikových útvarů. Rozpočetnictví je orientováno na budoucnost.

#### **Cíle a funkce rozpočtů**

Rozpočetnictví tvoří poměrně samostatnou oblast, jejímž jádrem je sestavení a vyhodnocování rozpočtů. V podnicích je funkce rozpočtů velmi často probírané téma v oblasti řízení. Odborníci se v názorech na využití rozpočtů neshodnou, jedni je považují za naprosto nezbytné a druzí je zavrhuje. Přitom otázka nezní, jestli dát zelenou rozpočtům, ale jak

rozpočty vytvořit a v oblasti řídicích procesů využívat, aby byly užitečné pro podnik. Kritika rozpočtů zpravidla směřuje na administrativní a formální využívání rozpočtů a nevyhovující postupy sestavování a kontroly rozpočtu.

Hlavním úkolem rozpočtu je zachytit vývoj hodnotových veličin (výnosů, nákladů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů) v peněžní podobě:

- pro určené období, které se liší v závislosti na úrovni řízení (strategické, taktické či operativní řízení), pro kterou je rozpočet vytvořen;
- pro určený objem a strukturu hlavní činnosti (vyrobených a prodaných výkonů);
- pro podnik jako celek a pro nižší úrovně řízení, tedy střediska;
- při předpokládaném vývoji základních veličin podnikatelského procesu.

Zastřešením rozpočtů je podnikový rozpočet, jenž číselně zaznamenává vývoj peněžních toků v rozpočtu peněžních toků, očekávaný budoucí hospodářský výsledek v rozpočtové výsledovce a vývoj aktiv a kapitálu v rozpočtové rozvaze. Konečným výsledkem jednotlivých rozpočtů středisek na všech úrovních vnitropodnikového řízení je podnikový rozpočet.

### **Základní funkce rozpočtu**

Rozpočet vytyčuje globální cíle podniku a současně i cíle podnikových útvarů a vedoucích pracovníků, vykonává tedy několik hlavních funkcí:

- plánovací – určuje cíle ve vývoji hodnotových veličin v daném období v návaznosti na strategické cíle;
- motivační – podněcuje vedoucí pracovníky středisek ke splnění jednotlivých úkolů ve shodě s globálními cíli podniku;
- koordinační – sladí činnosti středisek uvnitř podniku s ohledem na jejich odpovědnosti a pravomoci vymezené ekonomickou a organizační strukturou podniku;
- kontrolní – je nástrojem kontroly reálného vývoje hodnotových veličin ve srovnání s jejich výší určenou rozpočtem;
- měření výkonnosti – zprostředkovává měření výsledku činnosti středisek či vedoucích pracovníků.

### **Vztah dlouhodobých a krátkodobých plánů a rozpočtů**

Prostřednictvím dlouhodobých rozpočtů a plánů jsou uskutečňovány nejvýznamnější změny v podnikatelském procesu, např. podstatné změny v nabídce konečných výkonů, změny skladby zákazníků, změny technologického zajištění produkce výkonu, budování nové distribuční sítě atd. (Šoljaková, 2010)



Při sestavování krátkodobých plánů a rozpočtů na roční období se vychází zejména z dlouhodobých plánů a rozpočtů a jejich detailního rozpracování. Jednou z podmínek setrvání podniku v konkurenčním a nestabilním prostředí je těsné propojení strategicky určených cílů s operativním a taktickým řízením.

Realizace dlouhodobých rozpočtů je zabezpečená krátkodobými rozpočty, ze kterých lze odhadnout, co a jak by se mělo v dalších letech změnit a jaké kroky by bylo třeba podniknout v reakci na měnící se současnou situaci ve srovnání s dlouhodobými plány a rozpočty.

### **Koordinace činnosti při sestavení rozpočtu**

Společného optimálního řešení pro podnik jako celek lze dosáhnout pouze prostřednictvím sladění činností konkrétních středisek. Vedoucí pracovníci by měli společně komunikovat v průběhu sestavování rozpočtu a předem rozpoznat možné konflikty. Způsob komunikace vedoucích pracovníků a uvedení jejich rozhodování do vzájemného souladu velice ovlivňuje kvalitu sestaveného rozpočtu.

### **Motivace vedoucích pracovníků**

Rozpočet umožňuje ovlivňovat chování vedoucích pracovníků a motivovat jejich činnost v souladu s cíli podniku. Rozpočtem se zadává středisku úkol, který by měl být při splnění předpokladů stanovení rozpočtu dosažen. Pokud má rozpočet předcházet konfliktům mezi manažery a iracionálnímu chování, měly by být dodrženy dvě základní podmínky:

- Vedoucí pracovníci, kteří jsou zodpovědní za činnost konkrétních středisek, by měli být aktivně zapojeni do přípravy rozpočtu nákladů střediska. Jestliže je rozpočet středisku nařízen shora, působí celkem nepříznivě, protože tak zmenšuje prostor pro rozhodování vedoucích pracovníků a ti pak rozpočet nerespektují;
- Při hodnocení dosažených výsledků středisek by se kromě pevně určených ukazatelů rozpočtu mělo využívat také relativní hodnocení dosažených výsledků mezi středisky se srovnatelným typem činnosti. Současně by měla být nastolena rovnováha mezi soutěživostí a spoluprací uvnitř podniku.

### **Kontrola rozpočtu**

Vedoucí pracovníci mohou porovnáním skutečně vynaložených nákladů s jejich předem stanovenou výší zjistit, které náklady se nevyvíjejí v souladu s rozpočtem, a na které je proto nezbytné se zaměřit. Pro vedoucí pracovníky je rozpočet dobrým pomocníkem při kontrole a ovlivňování činnosti, za kterou nesou zodpovědnost. (Šoljaková, 2010)

Na kontrolu rozpočtu a na její použitý typ přímo navazuje měření výsledku činnosti střediska. Záležitosti kontroly rozpočtu, měření výsledku činnosti střediska a motivace středisek jsou vzájemně pevně provázané.

### **Konfliktní role rozpočtů**

S ohledem na multifunkčnost rozpočtu hrozí vzájemný nesoulad mezi jednotlivými funkcemi, především mezi plánovací funkcí na jedné straně a motivační funkcí s měřením výkonnosti na druhé straně.

Zmírnit nesoulad mezi plánovací a motivační funkcí lze respektováním hlavních pravidel sestavení a kontroly rozpočtu, především využití relativního hodnocení při měření skutečně dosaženého vývoje a zabezpečení možnosti vedoucích pracovníků spolupodílet se na stanovení úkolů středisek. Pro správné fungování rozpočtu je důležité zaměřit se na informovanost vedoucích pracovníků, vnitropodnikovou komunikaci, přehlednost a srozumitelnost používaných nástrojů a metod řízení.

### **Proces a etapy sestavování rozpočtu**

Podniky budují celý systém plánů a rozpočtů za účelem dosažení všech cílů a funkcí rozpočtu. Tento systém obsahuje:

- strategické plány a rozpočty, které představují dlouhodobé cíle podniku, související především s investičními a strategickými aktivitami podniku;
- již uvedený hlavní podnikový rozpočet obvykle sestavovaný na účetní období, který zastřešuje systém plánů a rozpočtů a představuje základní taktický nástroj řízení;
- krátkodobé měsíční a čtvrtletní rozpočty, pomocí nichž se hlavní podnikový rozpočet převádí na operativní úlohy. (Šoljaková, 2010)

### **Proces sestavování rozpočtu**

Při sestavení krátkodobých rozpočtů je třeba řešit dvě záležitosti:

- sestavit podnikový rozpočet, který je nástrojem realizace cílů podniku jako celku. Při jeho sestavení se vychází z cílů strategických plánů a rozpočtů pro dané období a z konkrétních podmínek věcného, finančního a personálního řízení;
- rozložit cíle podnikového rozpočtu na jednotlivé cíle a úkoly středisek, tedy převést podnikový rozpočet vyjádřený rozpočtovou výsledovkou, rozvahou a rozpočtem

peněžních toků, do rozpočtů jednotlivých středisek. Tento převod bývá v podnicích činností poměrně náročnou a mnohdy konfrontační.

Kvalita rozpočtu je závislá nejen na použitých metodách sestavení rozpočtu, ale především na jeho pozici v systému nástrojů řízení a na jeho motivačním vlivu na vedoucí pracovníky ve všech úrovních vnitropodnikového řízení.

Neefektivní je rozpočet sestavený jako „rozpis“ vrcholových finančních ukazatelů podniku na nižší úrovně řízení bez zachování spoluúčasti níže postavených vedoucích pracovníků na tvorbě úkolů a bez zřetele na rychlý vývoj tržních podmínek. Tzv. centrální rozpočet je pro fungující podnik zbytečný a přežitý. Přesnost odhadu budoucího vývoje není zásadně přínosná pro rozpočetnictví, dokonce má stanovení tohoto cíle zhoubný vliv na efektivnost rozpočtů. Efektivní rozpočet je nedílnou součástí vlastního procesu řízení.

Kvalita rozpočtu je kromě jiného podmíněna především zavedením vyhovujících postupů jeho sestavení. V podniku je přitom úkol sestavení rozpočtu zásadně svěřen konkrétním pracovníkům útvaru controllingu, kteří spolupracují se zodpovědnými vedoucími pracovníky středisek na přípravě jejich rozpočtů.

Na úrovni vrcholového řízení podniku by měl za účelem sestavení rozpočtu vzniknout tým složený z vrcholových výkonných vedoucích pracovníků, kteří zastupují hlavní oblasti činnosti podniku. Přitom je důležité zabezpečit reálnost a vzájemný soulad sestavovaných rozpočtů.

Tým pro sestavení rozpočtu obvykle svěří úkol konkrétnímu pracovníkovi, nejčastěji vedoucímu controllingu útvaru, aby uvedl sestavení jednotlivých rozpočtů středisek do vzájemného souladu se sestavením hlavního podnikového rozpočtu. Pracovníci controllingu útvaru zpracovávají metody sestavení rozpočtu, pomáhají vedoucím pracovníkům středisek při přípravě jejich rozpočtů a poskytují jim administrativní služby, poradenství a případně i účetní informace o minulém vývoji užitečné pro přípravu rozpočtu. Pracovníci controllingu útvaru také dohlíží na včasné zpracování rozpočtů, nestanovují však jejich obsah.

Controllingový útvar připravuje metodické postupy sestavení rozpočtu, které zobrazují jak vlastní postup sestavení rozpočtu, tak i základní informační zdroje. Časový plán je významnou součástí metodických postupů sestavení rozpočtu a upřesňuje pořadí příprav rozpočtů a konkrétní termíny, kdy jsou rozpočty představovány týmu pro sestavení rozpočtu. Všem vedoucím pracovníkům, kteří zodpovídají za přípravu rozpočtu, jsou předány metodické postupy sestavení rozpočtu. (Šoljaková, 2010)

Obvykle vedoucí pracovníci středisek představují svůj rozpočet před jeho konečným přijetím. Pokud by dosažení požadované výkonnosti podniku jako celku nebylo zajištěno připravenými rozpočty středisek, není rozpočet střediska akceptován a je třeba jej upravit a odevzdat k dalšímu projednání.

Vedoucí pracovníci, kteří zodpovídají za středisko, jehož předpokládaná výkonnost je v rozpočtu odhadována, by měli souhlasit s předěláním rozpočtu. Pokud nelze požadovaného zlepšení dosáhnout, tak by splnění rozpočtovaných veličin nemělo být motivačním hlediskem jejich hodnocení.

### **Základní etapy sestavování hlavního podnikového rozpočtu**

Podkladem pro sestavení rozpočtové výsledovky jsou základní vztahy vývoje výnosů, nákladů a zisku, kdežto v rozvaze a výkazu peněžních toků jsou zpracovávána data z dílčích rozpočtů sestavovaných pro potřeby rozpočtové výsledovky. (Šoljaková, 2010)

„Postup kroků při sestavení rozpočtové výsledovky v části hlavní výdělečné činnosti lze popsat následovně:

- konkrétní vymezení rozpočtové politiky podniku a základních směrů vývoje jeho činnosti (na základě jednání odpovědných řídicích pracovníků při sestavení rozpočtu);
- vymezení faktorů, které omezují výkonnost podniku;
- příprava rozpočtu výnosů z prodeje a na něj navazujícího rozpočtu výroby;
- příprava rozpočtu jednicových nákladů;
- první (výchozí) etapa přípravy rozpočtů režijních nákladů středisek;
- projednání návrhu rozpočtu střediska s hierarchicky vyšším stupněm řízení;
- koordinace a přepracování rozpočtů středisek, jejich přijetí;
- rozpočty položek nákladů a výnosů nesouvisející s hlavní výdělečnou činností;
- sestavení rozpočtové výsledovky.“ (Šoljaková, 2010, s. 109)

Po sestavení rozpočtové výsledovky je nezbytný „převod“ položek výnosů a nákladů na příjmy a výdaje a sestavení rozpočtu peněžních toků a současně také kvantifikace dopadu v konečném výsledku i na položky rozvahy. Samozřejmě nelze opomenout ani ostatní ekonomické transakce související s finanční, investiční a daňovou činností podniku.

### 3.4.6 Balanced scorecard

Význam slov balanced scorecard (dále jen BSC) lze v tomto kontextu přeložit jako „vícedimenzionální cílový terč“. Pojmem „balanced“ je myšleno vyvážené zohlednění vizí, hodnot, operací a strategií a pojem „scorecard“ neboli „bodová tabule“ je využíván v různých druzích sportu. (Eschenbach, 2012)

Podniky za průmyslové éry nepovažovaly investice do dlouhodobých schopností a vztahů se zákazníky za klíčové k dosažení úspěchu, proto byla pro řízení podniků dostačující tradiční finanční měřítka, která se váží k minulým finančním transakcím. Podniky informačního věku si však musí stanovit strategii, pro kterou tato finanční měřítka nejsou vhodná. Na základě strategie se totiž vytváří hodnota prostřednictvím investic do zákazníků, zaměstnanců, dodavatelů, procesů, inovací a technologií.

Kromě tradičních finančních měřítek BSC zahrnuje také měřítka hybných sil budoucí výkonnosti. Pomocí BSC se stanovují měřítka a cíle na základě strategie a vize podniku a monitoruje se jeho výkonnost z hlediska zákaznického, finančního, interních procesů, růstu a učení se. Rámec BSC se tak skládá z těchto čtyř perspektiv.

Přestože dnes téměř všechny podniky pracují s finančními i nefinančními měřítky, jsou nefinanční měřítka využívána jen pro zlepšení dílčí, tedy vztahy se zákazníky a se zaměstnanci. Vrcholový management používá seskupená finanční měřítka tak, aby odpovídajícím způsobem sčítala výsledky práce zaměstnanců. Finanční a nefinanční měřítka jsou těmito podniky využívána pouze k získání zpětné vazby a k řízení krátkodobých operací.

Informační systém přístupný všem zaměstnancům na všech úrovních podniku musí u BSC zahrnovat finanční a nefinanční měřítka. Vedoucí pracovníci musí umět vyvodit finanční důsledky vlastních rozhodnutí a činů, kdežto vrcholový management se musí vyznat v hybných silách zabezpečujících dlouhodobý finanční úspěch. (Kaplan, 2007)

Měřítka značí rovnovážný stav mezi měřítky hybných sil budoucí výkonnosti a výstupními měřítky, tedy výsledky minulého úsilí. BSC tedy znázorňuje rovnováhu mezi subjektivními, tedy očekávanými hybnými silami výkonnosti těchto výstupních měřítek a plány, jednoduše formulovanými výstupními měřítky. BSC je využíván jako strategický manažerský systém a jeho měřících vlastností využívají podniky k uskutečnění klíčových manažerských procesů:

- k vyjasnění a převodu strategie a vize do konkrétních cílů;
- ke komunikaci a propojení strategických měřítek a plánů;

- k plánování a určení cílů a koordinaci strategických podnětů;
- ke zlepšení strategické zpětné vazby a procesu učení se.

Poslání a strategie podniku se pomocí BSC převádí do cílů a měřítek zařazených do již zmíněných čtyř perspektiv. BSC zprostředkovává komunikaci poslání a strategie, používá měření o hybných silách současného a budoucího úspěchu k informování zaměstnanců. Tím, že manažeři formulují očekávání, výstupy a hybné síly těchto výstupů, usměrňují energii, vědomosti a schopnosti svých zaměstnanců, které jsou nutné k dosažení dlouhodobých cílů.

Měření je mnohdy považováno za nástroj hodnocení výkonnosti a kontroly chování v minulosti. Měřítka v BSC by měla sloužit k definici podnikové strategie, k její komunikaci a k vzájemné adaptaci podnikových a individuálních iniciativ a iniciativ jednotlivých oddělení k dosažení společného cíle. Takto pojatý BSC nepřikazuje jednotlivcům ani organizačním jednotkám řídit se předem připraveným plánem. BSC by neměl fungovat jako controllingový systém, naopak by měl být využíván jako systém informační, komunikační a výukový.

Vytvoření nového souboru měřítek není cílem projektu BSC. Měření jako způsob popisu záměrů a výsledků je určitě silným ověřovacím a motivačním nástrojem. Ale měřicí rámec v BSC by měl být využit při vývoji nového manažerského systému. Měřicí systém by měl sloužit pouze jako nástroj k dosažení významnějšího cíle, strategického manažerského systému, který pomáhá získat zpětnou vazbu o realizované strategii. V současné době podniky přijímají BSC, protože zachovává důraz na krátkodobé finanční výsledky, měří však také hodnotu nehmotných aktiv, které jsou významné pro konkurenceschopnost podniku.

BSC je současným nástrojem manažerů, který podniky využívají k zaměření na dlouhodobě úspěšné strategie. Poskytuje rámec určením nejvýznamnějších cílů, na které by měl podnik zaměřit svou pozornost a zdroje, pro strategický manažerský systém, který připravuje úkoly, informace a mnoho dalších potřebných procesů. Každý prvek tohoto strategického manažerského systému může být propojen se strategickými cíli. Cíle pro zákazníky, interní procesy, zaměstnance a systémy jsou propojeny, aby umožnily dosažení dlouhodobé finanční výkonnosti a cíle oddělení, týmů a jednotlivců jsou sladěny s dosahováním strategické výkonnosti. Rozdělení zdrojů, roční rozpočty a strategické iniciativy jsou stanoveny strategií. Setkání manažerů jsou příležitostí k získání zpětné vazby a učení se. BSC nepodceňuje význam finančního měření v manažerském systému, zavádí ale finanční měření ve vyváženějším manažerském systému, který propojuje krátkodobou provozní výkonnost s dlouhodobými strategickými cíli.

Zdokonalení systému měření nikdy není důvodem zahájení programu BSC, naopak jím je mobilizace podniku k dosažení nové strategie. (Kaplan, 2007)

V praxi výkonní ředitelé přijímají BSC ke konkrétnímu strategickému účelu, kterého je ve všech případech dosaženo. U původního účelu však BSC v žádném z podniků nesetřval, původní uplatnění totiž vyvolalo změny, jež sahají daleko za původní cíl. Do roka od zahájení procesu byl BSC využíván všemi podniky jako stavební kámen jejich manažerského systému.

Nový manažerský systém je nutno časově rozvrhnout vzhledem k jeho komplexnosti, záběru a vlivu. Tento přístup je prospěšnější, pokud při zavádění či změně prvků systému má manažer možnost „odchýlit“ podnik od předešlých praktik a upozornit na nový proces. Je-li každá změna spojena s odpovídajícím sdělením, jakým je nová strategie, je každá transformace zesílena a založena na předchozích. Pokud je BSC použit jako ústřední organizační rámec nového manažerského systému, jsou všechny změny konzistentní a racionální.

Tlak na rozšíření role BSC v manažerském systému vzniká zavedením BSC. Po vytvoření a realizování BSC se řeší otázky, zda je propojen s ostatními procesy, jako rozpočtování, nastavování osobních záměrů a sladění strategických iniciativ. Bez tohoto spojení by úsilí zasvěcené vytvoření BSC nemuselo přinést předpokládané výsledky.

Většina podniků má manažerský kalendář, který stanovuje rozvrh aplikace každého manažerského procesu a zpravidla se vytváří na základě posouzení provozu a rozpočtu. Formulování a ověřování strategie nejsou s pravidelnými manažerskými procesy propojeny. Prostřednictvím BSC se zavádí strategické myšlení do manažerských procesů, propojení ale musí být explicitní, přímo vyjádřené.

Manažerský kalendář sestává ze čtyř nedílných složek strategického systému:

- formulování strategie a aktualizování strategických úkolů;
- propojení s personálními odměnami a cíli;
- zpětné vazby a strategického učení se;
- propojení s alokací zdrojů, plánováním a ročními rozpočty.

Aktualizací strategických úkolů a formulováním strategie jsou myšleny instrukce shora pro řízení provozních úseků. Vrcholový management může v průběhu tohoto procesu buď meziročně aktualizovat strategii, nebo spustit vývoj BSC propojeného s novým dlouhodobým plánem. (Kaplan, 2007)

## **Propojení s osobními odměnami a cíli**

Snaha podniků o uskutečnění nových strategií vytvářením vztahů, technologickým vývojem a získáváním nových zákazníků je podmíněna neustálým experimentováním a riskováním manažerů, aby mohli růst a učit se. Inovační chování manažerů musí být vedením podporováno propojením odměn s osobními cíli, ale pokud budou osobní odměny vázány hlavně na krátkodobá finanční měřítka, management tak ztratí motivaci riskovat a ustrne na plnění krátkodobých cílů.

Pochopitelně některé podniky chtějí nejdříve nabýt nějaké zkušenosti s propojením BSC a odměňováním, ale dokud nebudou odměny a tresty implicitně či explicitně propojeny s vyváženým souborem cílů, záměrů a měřítek, nemohou BSC využít jako klíčový rámec manažerského systému.

Není to ovšem tak jednoduché, jak by se mohlo na první pohled zdát. Ne všechny pokusy vytvořit BSC pro podnikatelské jednotky se setkají s úspěchem. Chyby ve struktuře a výběru měřítek a chyby v procesu vývoje a použití BSC jsou příčinami neúspěchu.

Mnoho manažerů si myslí, že je BSC hotový, přidají-li k finančním měřítkům i nefinanční jako spokojenost zákazníků a podíl na trhu. Tato nefinanční měřítka se ale v některých věcech příliš neliší od tradičních finančních měřítek. Jsou také zpožděná a zobrazují fungování podnikové strategie v minulosti, navíc všechny podniky v těchto oblastech usilují o zlepšení. Jsou přijatelná pro udržení skóre, ale ne pro komunikaci se zaměstnanci o úkolech, které musí plnit kvůli zvýšení konkurenceschopnosti. Nejsou dostatečně podrobným průvodcem pro budoucnost, ani základem alokace zdrojů, strategických iniciativ a propojení s ročním rozpočtem a výdaji.

Jiné problémy vyplývají ze způsobu implementace konceptu BSC, nikoliv z chyb v BSC. Aby byl proces vývoje BSC efektivní, musí zrcadlit strategickou vizi skupiny vyšších manažerů. Nejdůležitější je, že BSC nemá být vytvořen se záměrem přemoci nejlepší měřítka jiných podniků, protože měřítka zvolená jedním podnikem by nefungovala pro podnik v jiném konkurenčním prostředí, s jinými tržními segmenty a zákazníky, schopnostmi a technologiemi. (Kaplan, 2007)

Naopak příliš intenzivní a dlouhodobá práce podniků na BSC může znemožnit jeho zavedení. Pokud nejsou k dispozici data pro několik rozhodujících měřítek, snaží se je získat zavedením informačních systémů, to však značně zdržuje zavedení BSC a potopí jakékoli nadšení. BSC je dynamický a měl by být neustále aktualizován a hodnocen, aby zrcadlil nové konkurenční, technologické a tržní podmínky. Podniky opožděným zavedením BSC ztrácejí



možnost zjištění zpětné vazby o měřítkách, k nimž existují data, a co je ještě důležitější, slábné i praxe v jeho používání jako hlavního manažerského systému. Je důležité, aby podnik i přes počáteční nejistotu a nezkušenost zprovoznil program BSC a začal se za pochodu učit řídit pomocí výstupních indikátorů a vyváženého souboru hybných sil výkonnosti a získávat stále chybějící data pro některá měřítka.

Zavedení nového manažerského systému vycházejícího z BSC musí překonat strnulost a lhostejnost podniku k jakémukoli programu změn. Je třeba dvou typů nositelů změn pro účinnou implementaci nového systému. Podnik potřebuje nositele změn, manažery, kteří zjednoduší tvorbu BSC a pomohou ho zavést jako nový manažerský systém. Vedení musí jmenovat také manažera, který bude strategický manažerský systém řídit jako neustále se vyvíjející proces. Problémem zavádění je, že kompetence obou osob není možno zařadit dle obvyklých organizačních pravidel. (Kaplan, 2007)

## **Role nositele změn**

Při tvorbě a zavádění BSC jako strategického manažerského systému se musí určit tři klíčové role, tedy architekt, nositel změny a hlasatel.

Za vytvoření prvotního BSC a jeho zavedení do manažerského systému zodpovídá architekt. Protože zavedení BSC přináší radikální změny do filozofie řízení, musí architekt nejen plně pochopit nové zaměření na dlouhodobé strategické cíle a být pro ně vnitřně motivován, ale musí být také schopen zaškolit vrcholové manažery a převést strategii do konkrétních měřítek a cílů takovým způsobem, který nevyvolá zápornou odezvu.

Architekt má jen jednu šanci na zahájení programu BSC, neboť úspěch BSC závisí na velké oddanosti vrcholového managementu a jeho čase. Pokud se první pokus nezdaří, bude pro architekta těžké znovu přesvědčit management. Při zahájení programu mohou hrát rozhodující roli zaškolení interní praktici či externí konzultanti. Obvykle je nutná těsná spolupráce externích a interních konzultantů na pilotním programu ve strategické podnikatelské jednotce, která by ideálně měla zahrnovat aktivity v celém hodnotovém řetězci, tedy inovace, provoz, marketing, distribuci, prodej, servis, a především by měla mít svou vlastní strategii, proto je BSC nejlépe definovatelný právě pro tuto jednotku v diverzifikovaných podnicích. Pilotní program slouží dvěma účelům. Předvádí hodnotu BSC a vytváří pravomoci interních konzultantů, kteří rozvedou program po celém podniku.

Interní konzultanti také podporují nositele změn, který instaluje BSC do manažerských procesů. Nositel změn by měl mít přímý přístup k nejvýše postavenému, protože je vedoucím rozvoje nového manažerského systému, který se může rozvíjet dva nebo tři roky. Role nositele změn je rozhodující, zastupuje nejvýše postaveného, pozoruje každodenní používání nového manažerského systému.

Hlasatel zodpovídá za získání důvěry a podpory všech členů podniku, od nejvyššího vedení až k řadovým zaměstnancům. Nové strategie formulované pomocí BSC obecně vyžadují nové hodnoty a nové pracovní postupy podle požadavků na spokojenost zákazníka, jakost, služby, inovace a podle požadavků na systémy a zaměstnance. Manažer komunikačního programu BSC by měl tento úkol pochopit jako interní marketingovou kampaň. Komunikační program by měl také zajistit zpětnou vazbu zaměstnanců o vhodnosti a úspěšnosti strategie. Zpravidla za tento program zodpovídá oddělení komunikace, je ale vhodnější jmenovat člověka, pokud možno podporovaného tímto oddělením, který bude řídit kampaň, dokud všichni nebudou pro zavedení BSC dostatečně motivováni. (Kaplan, 2007)

## 4. Controlling v Třineckých železárnách, a. s.

Základními principy řízení v Třineckých železárnách, a. s. je liniová organizační struktura, procesní a projektové řízení. Řízení je postaveno na promyšleném provázání těchto principů.

V roce 2011 byl upraven systém řízení včetně informačních systémů v souvislosti s fúzí dceřiné společnosti FERROMORAVIA, s. r. o. do Třineckých železáren, a. s.

Informace v této kapitole diplomové práce jsou čerpány z interních zdrojů společnosti Třinecké železářny, a. s. a na základě ústního dotazování.

**Obr. 4.1** Logo Třineckých železáren, a. s.



### 4.1 Charakteristika společnosti

Společnost Třinecké železářny, a. s. patří k hutním podnikům s nejdelší výrobní tradicí v České republice, přesto je i po více než 170 letech moderní evropskou ocelářskou firmou a důležitým podnikatelským subjektem a současně i největším zdrojem pracovních příležitostí v Těšínském Slezsku.

#### 4.1.1 Historie a současnost

Třinecké železářny, a. s. (dále jen TŽ) byly založeny v roce 1839 Těšínskou komorou, kterou v tehdejší době vlastnil arcivévoda Karel Habsburský.

Počátky hutní výroby v Třinci jsou spojeny s výrobou surového železa v dřevouhelné vysoké peci, které bylo určeno pro slévárenské účely. Surové železo se vyrábělo prakticky až do 70. let 19. století.

Výstavba košicko-bohumínské železniční dráhy, jejíž provoz byl zahájen v roce 1871, a která vede přes Třinec, umožnila tehdejším majitelům TŽ soustředit další hutní provozy z nedalekého okolí právě do Třince. Postupně byla vytvořena hutní společnost vyrábějící vedle slévárenských výrobků také surovou ocel a válcované hutní výrobky. V roce 1906

změnily TŽ svého majitele a staly se nejvýznamnější součástí Báňské a hutní společnosti. Z toho období pochází také ochranná známka tří kladiv v kruhu, která doprovází výrobky TŽ i v dnešní době.

Vedení Báňské a hutní společnosti, disponující značným kapitálem, začalo urychleně modernizovat výrobní zařízení. Byly likvidovány nerentabilní provozy a současně budovány nové. Nejdříve byl elektrifikován provoz válcoven, přičemž světové prvenství v elektrickém pohonu vratné tratě bylo v polovině roku 1906 dosaženo právě v Třinci.

Ve 20. letech se staly TŽ jedním z nejmodernějších metalurgických závodů s uzavřeným hutním cyklem ve střední Evropě. V roce 1929 představoval jejich podíl na československé výrobě surové oceli 23 % a válcovaného materiálu 31 %.

V 30. a 40. letech byl proces rozvoje železáren částečně poznamenán hospodářskou krizí a 2. světovou válkou.

V roce 1946 byly TŽ znárodněny. Rozvoj železáren pokračoval i v období socialistického Československa, protože výroba oceli byla jedním z pilířů extenzivního rozvoje národního hospodářství. Růst produkce oceli dosáhl v Třinci vrcholu v 80. letech. Vedle růstu výroby byl kladen důraz na zavádění moderních hutních technologií.

Nejvýznamnější investicí tohoto období bylo vybudování kyslíkové konvertorové ocelárny, která se stala jedním z rozhodujících prvků současného technologického řetězce. S rostoucí výrobou konvertorové oceli byla utlumována produkce SM-oceli. Od roku 1995 je veškerá ocel vyráběna v kyslíkových konvertorech nebo v elektrických obloukových pecích.

Na přelomu 80. a 90. let byla vybudována rovněž dvě zařízení na plynulé odlévání oceli. V současné době je téměř 95 % vyrobené oceli kontinuálně odléváno. Jen 5 % vyrobené oceli se odlévá klasickým způsobem do kokil.

V únoru roku 2003 byla v kontijemné válcovně zahájena výstavba nové krokové pece a přípravného čtyřstolicového pořadí jako nejvýznamnější investice roku 2003. V prosinci 2006 byl do zkušebního provozu uveden nový silniční most přes řeku Olši, spojující areál průmyslové zóny na Balínách s TŽ. Garretovy navíječky, jedna z nejvýznamnějších investic roku 2008, byly spuštěny do provozu v kontijemné válcovně.

Akcie společnosti TŽ byly převedeny do listinné podoby a akcionáři si je mohli vyzvednout v průběhu roku 2008. Došlo tak k nejvýznamnější změně struktury mezi drobnými akcionáři od kupónové privatizace. TŽ jsou dnes typickým podnikem s uzavřeným hutním cyklem, jejichž hlavním výrobním programem jsou dlouhé válcované výrobky.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> [http://www.trz.cz/web/trzocel.nsf/link/historie\\_cz](http://www.trz.cz/web/trzocel.nsf/link/historie_cz)

### 4.1.2 Vlastnická struktura

Změna politického systému v roce 1989 měla velký vliv na vlastnickou strukturu Třineckých železáren. V roce 1991 byly Třinecké železářny transformovány na státní akciovou společnost. Během let 1994 – 1996 byla kapitálová účast státu postupně snižována. Od roku 1996 jsou Třinecké železářny zcela odstátněny a jejich majoritním vlastníkem je akciová společnost Moravia Steel. V současnosti je Moravia Steel vlastníkem 80 % akcií Třineckých železáren. Druhým nejvýznamnějším akcionářem Třineckých železáren jsou Finitrading se 16,3 %.

### 4.1.3 Kapitálové účasti Třineckých železáren, a. s.

TŽ se svými majetkovými podíly účastní ve 28 společnostech, ať už s rozhodujícím, podstatným nebo menšinovým vlivem. Většina dceřiných společností je orientována na činnosti přímo nebo zprostředkovaně související s podnikáním v oboru hutnictví a toto zaměření odpovídá dlouhodobé podnikatelské strategii firmy. Dále jsou uvedeny dceřiné společnosti, ve kterých mají TŽ rozhodující vliv.

- Energetika Třinec, a. s. (100% podíl)

Společnost je energetickým komplexem, který svým odběratelům dodává celé spektrum energií a energetických služeb. Kromě TŽ zásobuje i další firmy a komunální sféru třineckého regionu elektřinou, technologickou párou, teplem, topnými plyny, stlačeným a dmýchaným vzduchem, provozní, užitkovou a pitnou vodou. Provozuje čistírny odpadních vod a kanalizační řády.

- Strojírny Třinec, a. s. (100% podíl)

Strojírenská výroba TŽ je orientována na výrobu strojního zařízení a ocelových konstrukcí, výrobu a renovaci hutních válců, opravy hutních vozů a hrubování ingotů a bram. Jsou zde vyráběny a úspěšně exportovány součásti železničního svršku – podkladnice, spojky a svěrky. Významné postavení má vývoj a výroba těžkých robotů a manipulátorů.

- Slévárny Třinec, a. s. (100% podíl)

Jejich klíčovou podnikatelskou aktivitou je výroba a prodej odlitků z oceli, litiny a v menší míře i z barevných kovů. V posledních letech se vyprofilovalo portfolio výrobků, které je určeno zejména pro hutnictví, pro stavební stroje, těžbu a zpracování nerostných surovin, strojírenství a automobilový průmysl.

- Šroubárna Kyjov, s. r. o. (100% podíl)

Šroubárna Kyjov vyrábí z třinecké oceli spojovací díly, tj. šrouby, matice, speciální spojovací prvky a výkovky podobného charakteru. Pro výrobu jsou ve firmě používány speciální jednoúčelové agregáty, které umožňují produktivní výrobu kování za tepla a následné dokončování.

- VÚHŽ, a. s. (100% podíl)

Společnost VÚHŽ a.s. je tradičním dodavatelem pro automobilový průmysl, hutnictví a strojírenství. Vyrábí automatizační techniku a zařízení pro sekundární metalurgii. Součástí firmy je rovněž válcovna speciálních profilů, určených zejména pro automobilový průmysl, slévárna odstředivě litých a speciálních odlitků, strojírna, zaměřená na kusovou výrobu a úsek Metaltest, zaměřující se na povlakování nástrojů a forem. Má vlastní výzkum a vývoj, laboratoře a zkušebny.

- METALURGIA S. A. (100% podíl)

Společnost sídlí v polském Radomsku a vyrábí tažený drát, který je dále upravován zinkováním a mořením. Dalšími výrobky jsou hřebíky.

- D&D Drótáru Zrt. (100% podíl)

TŽ ji zakoupily v roce 2011. Základní produkci společnosti „D&D“ Drótáru Zrt., která má 150 zaměstnanců a sídlí v maďarském Miškolci, tvoří výroba za studena taženého drátu a pramenců pro předpjaté výztuže s použitím zejména ve stavebnictví a důlním průmyslu a dále ocelová vlákna do betonových podlah.

- ŽDB Drátovna, a. s. (100% podíl)

Byla zakoupena v roce 2012. Zastřešuje výrobní jednotky - tažírna nepatentovaného drátu (nízký uhlík), tažírna patentovaného drátu (vysoký uhlík), ocelové kordy, lanárnu, pérovnu a drátěnou výrobu.

- Materiálový a metalurgický výzkum, s. r. o. (99% podíl)

Specializuje se především na výzkum výroby a tváření oceli, výzkum procesů sekundární metalurgie oceli, výzkum pokrokových tvářecích technologií a řízených procesů tváření s využitím univerzálního plastometru SETARAM-VÍTKOVICE, hodnocení konvenčních a nekonvenčních materiálových vlastností v akreditované laboratoři únavových a křehkolomových vlastností, atd.

- Řetězárna, a. s. (51% podíl)

Společnost je výrobcem svařovaných článkových řetězů, výkovků a taženého drátu. Hlavním výrobním programem jsou důlní řetězy, uzlované řetězy, kladkostrojové řetězy, sněhové řetězy, kroucené řetězy a příslušné odlitky a výkovky.

- Refrasil, s. r. o. (51% podíl)

Společnost se orientuje na výrobu žáruvzdorných materiálů, zejména pro vyzdívky hutních agregátů a výrobu stavebních žáruvzdorných materiálů a hmot. Výrobní sortiment tvoří šamotové, magnezitové a vysoce hlinité tvarové výrobky, žáruvzdorné hmoty, malty a tmely, žárobetony a výrobky z nich.<sup>2</sup>

#### 4.1.4 Výroba

Třinecké železářny se zaměřují především na výrobu dlouhých válcovaných výrobků, jako jsou:

- kolejnice,
- válcovaný drát,
- betonářská ocel,
- profily a tvarovaná ocel,
- kontislitky a předvalky.

**Obr. 4.2** Kolejnice



Mezi ostatní výrobky patří především odlitky z oceli a šedé litiny, umělé kamenivo a koksochemické výrobky. Třinecké železářny jsou hutním podnikem s uzavřeným výrobním cyklem a výroba probíhá v několika provozech:

<sup>2</sup> [http://www.trz.cz/web/trzocel.nsf/link/spolecnosti\\_skupina\\_cz](http://www.trz.cz/web/trzocel.nsf/link/spolecnosti_skupina_cz)

- Koksovna

Dnešní koksochemický provoz odpovídá požadavkům moderní technologie a zároveň splňuje přísná ekologická hlediska, která jsou s výrobou koksu spojena. Dvě koksárenské baterie o roční kapacitě 700 tisíc tun koksu pracují přechovaným provozem s rychlopěchy. Uhlí pro výrobu vysokopečního koksu je dopravováno po železnici z nedalekého černouhelného Ostravsko-karvinského revíru. Doprovodnými výrobky, které vznikají při výrobě koksu, jsou dehet, benzol a síran amonný.

- Aglomerace

Aglomerát pro vysoké pece se vyrábí ve dvou aglomeracích s celkem čtyřmi spékacími pásy. Výrobní kapacita aglomerací je 2,7 milionů tun aglomerátu ročně. Vstupním materiálem jsou prachové železné rudy dovážené převážně z Ruska a Ukrajiny, dolomitický vápenec, dolomit a prachový koks.

- Vysoké pece

Surové železo je vyráběno ve dvou vysokých pecích s bezzvonovou sazebnou s roční kapacitou 1900 tisíc tun. Vysokopeční plyn je jímán do plynojemu a společně s dalšími plyny vznikajícími v hutní výrobě je využíván pro vytápění hutních agregátů.

- Elektroocelárna

V elektroocelárně jsou umístěny 3 elektrické obloukové pece a keson pro vakuování oceli v pánvi. Výrobní sortiment ocelárny tvoří ušlechtilé a vysoce legované oceli. Elektroocelárna zásobuje ocelí rovněž slévárny. Roční produkce této ocelárny je 50 tisíc tun oceli.

- Kyslíková konvertorová ocelárna

Byla uvedena do provozu v roce 1983 a je vybavena dvěma 180 tunovými konvertory s roční kapacitou 2,4 milionů tun oceli. K výrobě široké škály ušlechtilých a neušlechtilých ocelí používá kvalitní vysokopeční surové železo a šrot.

- Kontilití

Konvertorová ocel je odlévána na dvou kontilitích, z nichž první je blokové o pěti proudech a druhé sochorové o osmi proudech. Blokové kontilití vyrábí také kruhové kontislitky. Kontislitky jsou důležitým obchodním artiklem, který tvoří významnou část prodeje zboží.



- Provozy válcoven

Hutní cyklus je uzavřen provozy válcoven, které jsou nejčlenitějším celkem hutní výroby. Válcovna předválků a profilů je tvořena dvěma výrobními liniemi. První tvoří kroková pec, bloková, vratná trať a stará spojitá trať, druhou je střední trať. Kromě těchto válcoven vlastní Třinecké železářny Sochorovu válcovnu Kladno – Dřín, jejíž výrobní sortiment tvoří hrubá a střední profilová ocel. (Ondraszek, 2009)

- Druhotné suroviny

Provoz je posledním článkem uzavřeného hutního cyklu TŽ. Centrálně zpracovává velkoobjemové odpady ve formě vysokopecní a ocelářenské strusky a hutních sutin konvertorových kalů. Kovonosné podíly se vracejí zpět do hutního procesu, kamenivo je určeno odběratelům ve stavebnictví a silničním stavitelství. (Ondraszek, 2009)

#### **4.1.5 Prodej výrobků**

TŽ vyrobily v roce 2011 celkem 2,48 mil. tun oceli, což z hlediska tuzemské výroby oceli činí 44 % a řadí tak tuto společnost nadále na první místo v ČR. Patří k významným výrobcům v sortimentu dlouhých válcovaných výrobků, které nacházejí uplatnění na evropském trhu, hlavně v oblasti automobilového průmyslu, strojírenství a dopravy.

Polovina produkce TŽ je prodávána tuzemským odběratelům převážně z hutní druhovýroby, strojírenského a automobilového průmyslu a také ze stavebnictví. Druhá polovina je vyvážená do více než 50 zemí celého světa, přičemž největší objemy jsou expedovány do sousedních zemí, a to hlavně do Německa, Polska a Slovenska.

#### **4.1.6 Investice**

Pro udržení schopnosti výrobků konkurovat na tuzemském i zahraničním trhu byla hlavní část investiční činnosti zaměřena na modernizační akce, na obnovu stávajícího výrobního zařízení a ochranu životního prostředí. Nejdůležitějšími investičními akcemi za posledních pět let byly:

- modernizace, rekonstrukce a generální oprava koksárenské baterie č. 12,

- měření rozměrů provalku před hotovným blokem ASC kontijemné tratě.  
Nově bylo v roce 2011 zahájeno 35 modernizačních akcí, mezi něž patří:
- obnova řídicího systému na aglomeraci č. 2,
- automatický odběr a zpracování vzorků aglomerátu,
- odlévání formátu 470 mm na zařízení blokového lité,
- výměna jeřábu č. 49 na skladě ingotů,
- výměna jeřábu č. 15 na kontijemné válcovně,
- regulace potoka Křivec a zvýšení průtoku jeho propustku jako protipovodňové opatření.

## **4.2 Základní činnosti controllingového útvaru**

Controllingový útvar v TŽ se zabývá kontrolou plnění strategických cílů, které je závislé na mnoha faktorech, např. na dodržení stanovených úkolů vnitropodnikovými útvary. K tomuto účelu controllingový útvar využívá různých nástrojů řízení, především Balanced scorecard, rozpočetnictví, rozborování a reporting.

### **4.2.1 BSC v praxi Třineckých železáren, a. s.**

Vývoj společnosti TŽ je založen na misi “Společně pro příští generace”, která vystihuje proces kontinuálního růstu společnosti, orientovaného k vizi “Vyspělá průmyslová společnost vycházející z tradic hutnictví”.

V TŽ byl vytvořen systém Balanced scorecard. Jedná se o nástroj strategického řízení společnosti, který zavádí nový pohled na podnik ze čtyř perspektiv – nejen tedy finanční, ale i zákaznické perspektivy, perspektivy rozvoje a růstu a perspektivy procesní, kde tři poslední perspektivy vyvažují finanční hodnocení podniku. Strategie TŽ je stanovena v oblastech řízení, partnerství, technologie a lidé. Strategické cíle těchto čtyř klíčových oblastí vytyčují cestu k dosažení mise a vize.

Systém řízení je v praxi podporován celou řadou podpůrných projektů a je trvalou součástí strategického řízení. Je zaměřen především na zdokonalení systému řízení výkonnosti firmy, resp. uskupení, a to tak, aby zabezpečoval provázání strategie s krátkodobým, resp.

operativním řízením na všech úrovních podniku a zajistil zpětnou vazbu o realizované strategii.

V rámci zdokonalení systému řízení bylo koncem roku 2002 rozhodnuto zavést systém Balanced scorecard s využitím datové základny SAP.

### **Postup při zavádění BSC do praxe TŽ, a. s.**

Pro zavedení BSC do praxe byl použit standardní nástroj prosazování změn v TŽ, tj. byl ustaven projektový (kmenový) tým, jehož činnost byla zahájena začátkem roku 2003. Kmenový tým byl složen z deseti zaměstnanců útvaru strategie, controllingu a informatiky. Spolupráce týmu probíhala s dalšími útvary výrobními i obslužnými. První výsledky týmu byly do praxe zavedeny v polovině roku 2003.

Celý projekt byl vyřešen vlastními silami bez pomoci externích konzultantů a poradenských firem. Na samém počátku byla chuť a rozhodnutí BSC řešit, pak následoval půldenní seminář s manažerem firmy, která systém již zavedený měla. Seminář byl velmi přínosný, předešlo se spoustě chybám.

V rámci implementace BSC v TŽ byly využity čtyři strategické oblasti a to řízení, partnerství, technologie a lidé. Cílem bylo propojení strategických cílů s operativní úrovní řízení a koordinace cílů mezi procesy. Důležité bylo také zodpovězení otázek ohledně změn před vlastním řešením.

Nejdříve byly navrženy TOP ukazatele, diskutovány v několika kolech a měněny, než byly schváleny. Následně byly rozpracovány do dalších úrovní ukazatelů odborných ředitelů, pak byla do těchto ukazatelů přidána data a monitorovalo se jejich používání, na základě čehož se prováděly změny a úpravy dle požadavků. Poté se ukazatele rozpracovaly do úrovně jednotlivých provozů a znovu se ověřovaly.

Vstupními parametry do tohoto systému jsou na jedné straně strategické cíle TŽ včetně měřítek hodnocení, na druhé straně pak operativní data z informačního systému podniku, a to jak technologická, tak ekonomická. Veškeré rozborů v TŽ, ať už podnikové nebo provozní, jsou uskutečňovány s využitím BSC.

Na samém začátku, v návaznosti na zkušenosti TŽ, se rozhodlo o tzv. „přechodné etapě“, pro jejíž softwarové řešení bylo využito prostředí Microsoft Excel (viz příloha č. 1), aby se ve zkušebním provozu ověřilo, zda struktura a obsah ukazatelů splňují cíle a jsou plně vyhovující pro řízení. Bylo potřeba doladit a vyzkoušet také požadavky a potřeby kladené na budoucí

komerční systém, aby se tak ukazatele nemusely „nastavovat“ dvakrát. Výhodou využívání BSC prostřednictvím Microsoft Excel je rychlá modifikace veškerých sledovaných ukazatelů.

V průběhu zavádění BSC se totiž původně nastavené ukazatele na základě postupného využívání BSC v praxi a na základě diskuze nemusí jevit jako vhodné k propojení operativního řízení a strategie firmy. Postupné úpravy ukazatelů ve fázi zavádění BSC se mohou vyskytovat docela často a jejich změna v prostředí Microsoft Excel nevyžaduje tolik pracnosti a časové náročnosti jako nastavení v informačním systému, které je poměrně náročné na definici zdrojů dat.

Po odstranění chyb a nedostatků ve zkušebním provozu se řešila otázka výběru komerčního software od firmy, která bude zvolena ve výběrovém řízení. Požadavkem byla kompatibilita s informačním systémem TŽ, uživatelská přívětivost, rozsah modulů a samozřejmě cena. Dále využití datového skladu jak pro export z primárních informačních databází, tak i pro reporting. Od komerčního softwaru sestaveného „na míru“ TŽ se očekávalo zrychlení, propojení s ostatními informačními systémy a poskytnutí dalšího prostoru pro lepší analýzu toho, zda dochází k naplňování stanovené firemní strategie a pro rozhodování o dalších krocích podporujících její naplnění. Předmětem řešení bylo také zavedení BSC na jednotlivé dceřiné společnosti Třineckých železáren.

Nakonec byla při přechodu na datový sklad SAP-BW (Business Warehouse) zakoupena i nadstavba k tomuto systému, tzv. SAP-SEM (Strategic Enterprise Management), kdy většina údajů v systému BSC je nyní doplňována již automaticky z informačního systému SAP, popř. jiných informačních systémů. V první fázi, kdy bylo BSC prezentováno pomocí nástroje Excel, byla všechna data přidávána do Excelu ručně, což bylo velmi pracné a navíc hrozilo chybné zadání údajů. Přechodem na nadstavbu SAP-SEM došlo k odstranění těchto problémů, i když ani v této fázi se zatím nelze úplně vyhnout kontrolování údajů v systému.

Fáze přechodu z prostředí Microsoft Excel do systému SAP byla poměrně pracná a časově náročná. U každého ukazatele byl velmi podrobně definován zdroj dat a následně byly ukazatele nastaveny v systému. Vzhledem k množství zvolených a používaných indikátorů byl přechod časově náročný. Po nastavení ukazatelů v systému následně probíhala kontrola správnosti porovnáváním s příslušnými informačními zdroji a odstraňování chyb.

Všechny tyto práce byly prováděny s využitím vlastních pracovníků, tedy controllerů, provozních ekonomů, informatiků, došlo tak k ušetření nákladů na externí zdroje.

Tato náročná úvodní fáze nastavování BSC v systému SAP přinesla své výsledky v podobě lepšího uživatelského komfortu pro manažery a také časové úspory pro pracovníky

controllingu a provozní ekonomy zodpovědné za provádění analýzy odchylek od vytyčených cílových nebo plánovaných hodnot.

## **Využívání BSC v TŽ, a. s.**

Systém BSC je nástrojem podpory a realizace napříč celou hierarchií podniku, z čehož vyplývá další podstatná součást systému, a to je identifikace vazeb příčin a následků mezi jednotlivými ukazateli a úrovněmi systému. Tyto vazby jsou řešeny formou map závislostí (viz příloha č. 2), popř. schémat rozkladu ukazatelů. Cílem řízení výkonnosti prostřednictvím systému BSC v TŽ je tedy zabezpečit provázanost strategie s řízením na jednotlivých úrovních podniku, usměrňování vnitřních ekonomických vztahů pomocí vybraných ukazatelů, které indikují naplňování strategických cílů TŽ.

BSC je rozčleněno do několika úrovní, úroveň TOP zahrnuje vybrané nejvýznamnější ukazatele pro splnění strategie podniku, kde každý ukazatel má své podřízené ukazatele, které indikují plnění vyššího nadřazeného ukazatele (viz příloha č. 3). Z této provázanosti lze zjistit příčiny případného neplnění ukazatele, navíc je u každého ukazatele přímo určená odpovědnost za jeho plnění.

Druhou úrovní je úroveň jednotlivých ředitelů – každý je zodpovědný za plnění svých ukazatelů, jejich naplnění podporuje dosažení cílových nejdůležitějších hodnot v úrovni TOP. Důležitým prvkem je i navázání hmotné zainteresovanosti odpovědných lidí za plnění ukazatele.

Třetí úrovní je úroveň provozní, která obsahuje provozní ukazatele dle jednotlivých provozů.

Základní struktura ukazatelů systému BSC je stanovena následovně:







- začlenění ukazatelů do oblasti řízení, partnerství, technologie a lidé;
- název ukazatele;
- měřítko;
- skutečné hodnoty minulého roku;
- plánované a skutečné hodnoty běžného roku;
- plánované a skutečné hodnoty měsíčně;
- odpovědná osoba za plnění ukazatele.

V každé úrovni se ukazatele dělí do čtyř oblastí. Pro výkonnost podniku tedy nejsou důležité jen finanční ukazatele v oblasti řízení, ale také ukazatele v oblasti:






- partnerství – např. reklamace, nejakostní výroba – důležitý je vztah k zákazníkům;
- technologie – např. poruchovost, průběh nejdůležitějších investičních akcí;
- lidé – např. úrazovost a počet zaměstnanců - důraz je kladen na „ocel bez úrazu“.

Při reportingu se srovnávají skutečně dosažené hodnoty s plánovanými, popř. cílovými hodnotami, analyzují se odchylky a zjišťují se ohrožení pomocí indikátorů Splněno/Nesplněno (viz obr. 4.1), doplňují se komentáře a stanovuje se zodpovědnost za plnění ukazatelů.

**Obr. 4.3** Vysvětlení indikátorů

Status		Skóre		
	Překročeno	110	Do	120
	Splněno	100	Do	110
	Mírně neplněno	90	Do	100
	Nesplněno	80	Do	90
	Nevyhovující	0	Do	80
	Nedefinováno	0	-	0

Indik.trendu		Skóre	
		Přírůstek o	10
		Přírůstek o	5
		-	0
		Úbytek o	5
		Úbytek o	10

Uzavření

Součástí BSC je i výhled (předpokládané hodnoty do konce roku), tedy dynamická část BSC, která ukazuje prognózu, identifikuje možná rizika a ohrožení. Na základě toho pak příslušní ředitelé za danou oblast, popř. generální ředitel, přijímají opatření k zamezení nebo minimalizaci těchto ohrožení. Jedná se např. o rozhodnutí v oblasti výroby a výrobních skupin, v oblasti personalistiky (tlak na snižování osobních nákladů), v oblasti investic apod.

Z přílohy č. 2 je patrna vzájemná provázanost všech ukazatelů a jejich vlivy mezi sebou. Např. v úrovni TOP vidíme, že Podpora procesu inovace, která je měřena ukazatelem Finanční plnění realizace klíčových investic, ovlivňuje v oblasti Technologie Kvalitativní zvládnutí výroby, která je zastoupena ukazatelem Reklamace. Kvalitativní zvládnutí výroby pak působí na Zvyšování spokojenosti zákazníků (měří se ukazatelem Index spokojenosti zákazníků, který se měří jednou ročně na základě dotazníkového šetření odběratelů) a dále působí na Zvyšování podílu výrobků s vyšší přidanou hodnotou. Zvyšování podílu výrobků s vyšší přidanou hodnotou pak příznivě ovlivňuje Trvalý růst tržní hodnoty podniku, který je hodnocen ukazateli rentabilitou tržeb a HV před zdaněním. Trvalý růst tržní hodnoty podniku je ovlivněn i zajištěním stability a důvěryhodnosti firmy, která je hodnocena ukazatelem zadluženosti.

BSC v TŽ je soustavou ukazatelů členěných v rámci 3 úrovní:

- úroveň TOP;
- úroveň odborných ředitelů – ukazatele FR (finanční ředitel), VR (výrobní ředitel), TR (technický ředitel), IR (investiční ředitel), PR (personální ředitel);
- úroveň provozů, která je navázána pod úrovní VR;
- součástí systému BSC jsou i ukazatele vybraných dceřiných společností (viz příloha č. 4).

Výhodou BSC je propojení strategie s řízením, propojení jednotlivých ukazatelů na jednotlivých úrovních, snadná identifikace vazeb a příčin mezi ukazateli a jasné stanovení odpovědnosti za plnění daného ukazatele.

V TŽ probíhá pravidelná aktualizace systému BSC pro platné cílové parametry odborných ředitelů včetně jmenovitých úkolů a sleduje se aktuálnost kritérií vzhledem k vývoji a změnám ve společnosti.

Systém BSC jako nástroj strategického řízení by měl sloužit především manažerům k monitorování toho, zda výkonnost podniku z hlediska nejen finančního, ale i zákaznického, interních procesů, růstu a učení se je v souladu s přijatou strategií firmy.

Domnívám se, že v systému BSC Trineckých železáren, a. s. na úrovni TOP nejsou všechny tyto pohledy dostatečně zastoupeny a převažují zde stále ve větší míře finanční měřítka.

Bylo by tedy vhodné rozšířit tuto TOP oblast ukazatelů BSC o tzv. „měkké“ ukazatele, které by více odrážely orientaci firmy na zákazníka, zaměstnance, dodavatele, procesy, inovace, technologie apod.

Navrhuji tedy nastavit například:

- ukazatel loajalita zákazníků do oblasti partnerství;
- ukazatel počet zaměstnanců vyčleněných na výzkum a vývoj do oblasti technologie;
- ukazatel udržení klíčových zaměstnanců do oblasti lidí.

Systém BSC by měl být nástrojem strategického řízení, proto navrhuji výrazně omezit ukazatele v provozní oblasti a ponechat v systému pouze ty, které jsou klíčové pro ovlivňování ukazatelů vyšší úrovně. Analýza odchylek všech ostatních provozních ukazatelů by neměla „zatěžovat“ strategický nástroj řízení BSC, ale měla by být součástí provozního reportingu.

V TŽ je velmi podrobně zpracován systém odměňování (prémiování, mimořádné odměny). Součástí manažerských smluv jsou tedy přílohy týkající se prémiování manažerů a jsou zde zakotveny mimo jmenovitých úkolů také zodpovědnosti za plnění ukazatelů BSC.

Rovněž vedoucí pracovníci na nižších úrovních (např. vedoucí střediska) mají v prémiových řádech zahrnuty vybrané ukazatele BSC jako například rozpočet útvaru bez osobních nákladů.

Systém Balanced scorecard je nastaven v modulu SAP-SEM, který čerpá údaje z datového skladu a dalších modulů informačního systému SAP. Jako další možnost vylepšení systému řízení pomocí BSC vidím přímé propojení modulu HR (human resources – lidské zdroje) informačního systému SAP se systémem BSC v modulu SAP-SEM v souvislosti s odměňováním zaměstnanců a jejich motivací. Tato možnost zatím není využita.

TŽ jako jedny z mála podniků aktivně využívají BSC a mají jej vypracovaný na vysoké úrovni. BSC je automaticky propojený s ostatními moduly a je vnímán jako strategické řízení podniku, tedy jako neustále se vyvíjející proces, který je třeba přizpůsobovat potřebám podniku a jeho vnějšímu prostředí.

#### **4.2.2 Nástroje vnitřního ekonomického řízení v TŽ, a. s.**

Smyslem vnitřního ekonomického řízení je vymezení věcné náplně činnosti podnikových útvarů a vazeb mezi nimi.

#### **Plánování**

Základním nástrojem ekonomického řízení TŽ je roční plán. Roční plán vychází ze základních parametrů podnikatelského programu. Základní součástí ročního plánu jsou:

- plán výroby, bilance hmoty a plán realizace,
- plán investic a technického rozvoje,
- plán práce a mezd,
- plán oprav a údržby,
- finanční plán tvořený výkazem zisku a ztrát, rozvahou a cash-flow.

Roční finanční plán TŽ vychází ze zadání základních ekonomických parametrů schválených dozorčí radou (zejména pokud jde o ukazatele rentability, produktivity a přidané hodnoty). Na této bázi připravují vnitropodnikové jednotky u vybraných položek své návrhy plánů. Formu zpracování ročního finančního plánu a jeho rozpracování do měsíců stanovuje generální ředitel.



Plánovací práce jsou dány z hlediska časového průběhu harmonogramem, který formou Příkazu stanovuje generální ředitel individuálně pro každý rok, přičemž definitivní schválení ročního finančního plánu musí proběhnout nejpozději do 31. 12. předchozího roku. V tomto Příkazu jsou určeny termíny a zodpovědnosti za zpracování podkladových dokumentů pro přípravu finančního plánu a je stanovena jejich forma. Zpracování všech uvedených plánů metodicky řídí a koordinuje finanční ředitel.

Plán TŽ je souhrnem plánu vnitropodnikových jednotek, rozpočtů odborných ředitelů a centrálně řízených nákladových středisek (popř. položek) se jmenovitě definovanou odpovědností (např. finanční náklady, rezervy, pojistné, opravné položky).

Za zpracování ročního finančního plánu a navazujících plánovacích dokumentů odpovídá finanční ředitel. Za zpracování dílčích plánů (např. plán oprav, mezd, energií) odpovídají odborní ředitelé TŽ ve spolupráci s vedoucími jednotlivých vnitropodnikových jednotek a dále odborní ředitelé podniků ve skupině TŽ-MS. Roční finanční plán TŽ a jeho změny podléhají schválení dozorčí rady, plány provozů a jejich změny schvaluje generální ředitel, plány odborných útvarů a jejich změny schvaluje finanční ředitel.

V rámci ročního plánu zajišťuje controlling rozpis plánu nákladů a výnosů v rámci TŽ, a to včetně stanovení hodnot ukazatelů dle těchto pravidel. Roční plány jsou předány vedoucím vnitropodnikových jednotek a jsou pro ně závazné.

Pro operativní řízení nákladů a výnosů v průběhu roku je propočten v termínech dle rozhodnutí finančního ředitele výhled na příští měsíce do konce roku a je proveden odhad odchylek na schválený roční plán. Zpracování plánů metodicky řídí a koordinuje finanční ředitel.

Plán nákladů a výnosů je zpracován v systému SAP R/3 (řídící a organizační počítačový software) a je vykazován ve formě výsledovek organizačních útvarů. Pro používání jsou schváleny následující verze výsledovek v SAP R/3, které se liší strukturou načítání nákladů a výnosů a účelem použití:

- základní druhová výsledovka – pro vykazování výsledku výrobních provozů – odlišuje výrobní a prodejní oblast;
- výsledovka pro vykazování výsledku odborných útvarů;
- výsledovka pro operativní řízení;
- kalkulační výsledovka výrobních provozů.

Cílem plánovacích prací ve společnostech zařazených do skupiny vybraných společností TŽ je koordinace činností zajišťujících zpracování vybilancovaných ročních finančních plánů a podnikatelských programů všech společností zařazených do skupiny vybraných společností

TŽ, plánu nákladů a výnosů provozů a odborů ve vybraných společnostech skupiny, včetně vymezení odpovědností.

## **Rozborování a hodnocení**

Rozborování a hodnocení je prováděno na několika úrovních, v různých časových obdobích a s různým obsahem.

### **Podnikové rozborů a hodnocení**

Základní hodnocení plnění finančního plánu, resp. ekonomického vývoje TŽ – průběžně se uskutečňuje na bázi roční periody, průběžné hodnocení se provádí měsíčně. Podklady pro hodnocení zpracovává controlling ve spolupráci s ostatními organizačními útvary. Výsledky analýzy předkládá controlling k projednání finančnímu řediteli. Následně jsou materiály schválené finančním ředitelem připraveny pro jednání zasedání vedení a. s. Výsledky jednání zasedání vedení a. s. jsou případně dle pořadí jednání předkládány do představenstva a dozorčí rady TŽ.

Obsah podnikových rozborů určuje na úrovni TŽ jako celku finanční ředitel. Rozbor ročních i měsíčních hospodářských výsledků za TŽ celkem obsahuje komentovanou analýzu zejména výroby, prodeje, výkazu zisku a ztráty, rozvahy, cash-flow, investiční činnosti (pořízení a prodej dlouhodobého majetku) a personalistiky. Dále obsahuje vyhodnocení základních ukazatelů TŽ.

Cílem podnikových rozborů výsledků je pravidelně monitorovat výsledky společnosti, vyhodnocovat odchylky proti žádoucímu stavu tak, aby vedoucí zaměstnanci mohli přijímat opatření k zajišťování schválených cílů společnosti a zajistit jejich plnění.

Vybrané informace z podnikových rozborů jsou vybraným uživatelům zpřístupněny v systému Lotus Notes.

### **Provozní rozborů a hodnocení**

Hodnocení plnění výrobních provozů se provádí měsíčně. Obsahem provozního rozboru je hlavně vyhodnocení výrobně ekonomických parametrů s důrazem na plnění technicko-hospodářských norem, výroby a zpracovacích nákladů. Srovnáván je plán se skutečností běžného období na měsíc. Základní formou výsledovky je základní druhová výsledovka v SAP.

Komentáře a doporučení k výsledkům plnění technicko-hospodářských norem (dále jen THN) energií a k podkladům pro provozní rozborů v oblasti hodnocení spotřeby paliv a energií zpracovává provozní energetik ve spolupráci s ekonomem, zejména na základě údajů vyhodnocovacího střediska Energetiky Třinec, a. s., materiálů k periodickým ekonomickým rozborům provozů, vlastních analytických zpracování a podkladů, analytických materiálů jiných útvarů, apod.

Hodnocení plnění ekonomických parametrů – měsíční hodnocení vnitropodnikových jednotek provádí vedoucí provozu vůči podřízeným profit centrům za účasti výrobního ředitele, vedoucích středisek, provozního ekonoma a zaměstnanců controllingu.

Na základě hodnocení jsou příslušným hodnotícím nadřízeným vyvozována opatření k zajištění požadovaného vývoje.

Vedení společnosti je informováno o výsledcích provozů v rámci „reportingové porady“ zasedání vedení akciové společnosti.

### **Rozborů odborných útvarů a hodnocení**

Hodnocení plnění odborných útvarů se provádí měsíčně na základě srovnání údajů plánu a skutečnosti vedených v systému SAP R/3, které je možno zobrazit buď přímo v systému SAP R/3, případně v aplikaci v Lotus Notes. Základní formou výsledovky je výsledovka pro vykazování výsledku odborných útvarů.

Hodnocení plnění ekonomických parametrů – měsíční hodnocení vnitropodnikových jednotek provádí vedoucí útvaru vůči podřízeným profit centrům za účasti vedoucích středisek. Zaměstnanci controllingu jsou přizváni v případě potřeby.

Na základě hodnocení jsou příslušným hodnotícím nadřízeným vyvozována opatření k zajištění požadovaného vývoje.

Například spotřeba surovin může kolísat vlivem změny objemu výroby, vlivem růstu cen, vlivem plnění THN, vlivem sortimentním apod. Rozborů se provádí měsíčně po uzavření všech výsledků a okamžitě se přijímají opatření na rozbořech hospodaření příslušných provozů, v případě překračování THN se přijímají opatření v oblasti technologie výroby.

### **Ostatní specializované rozborů**

Na základě požadavků odborných ředitelů jsou zpracovávány specializované rozborů vybraných oblastí, např. ve spolupráci s controllinem Moravia Steel, a. s. rozbor tržeb a rentabilit ve vazbě na výrobní skupiny.

## **Vazba hodnocení na hmotnou zainteresovanost**

Controlling v návaznosti na platný příkaz „Prémiování zaměstnanců“ pro daný rok odpovídá za vedení hodnot ekonomických ukazatelů, připravování podkladů pro hodnocení prémiových ukazatelů a jejich zasílání na plánování a řízení výroby a příslušným organizačním útvarům.

## **Hospodaření s majetkem**

Na základě podkladů zpracovaných controllingem stanovuje výrobní ředitel pro vnitropodnikové jednotky limity zásob. Za evidenci zásob a jejich inventarizaci odpovídá vedoucí příslušné vnitropodnikové jednotky. Rozbory zásob jsou součástí všech úrovní rozborů – rozborů podnikových, provozních i vnitropodnikových jednotek.

## **Operativní řízení nákladů a výnosů**

Cílem operativního řízení nákladů a výnosů je extrapolace výsledků TŽ a vnitropodnikových jednotek ve vztahu k běžnému období a závaznému ročnímu plánu s cílem zjistit odchylky za TŽ od žádoucího vývoje a stanovit opatření na nejbližší období pro eliminaci rizik.

Termín, rozsah a formu zpracování stanovuje finanční ředitel.

Postup vypracování operativního výkazu je následující:

- údaje až do běžného měsíce jsou převzaty ze skutečnosti;
- pro běžný a následující měsíce je vypracován výhled nákladů a výnosů na základě operativního plánu výroby;
- výchozí hodnoty jsou převzaty ze základního plánu roku a je přihlíženo k přijatým úsporám;
- na základě shromážděných údajů je propočtena očekávaná skutečnost běžného roku za TŽ a ta je srovnána s platným ročním plánem a skutečností roku předchozího;
- odchylky jsou podrobeny rozboru, komentovány a jsou navrhována operativní opatření k eliminaci nežádoucích vlivů;
- materiály zpracované k očekávané skutečnosti na základě výkazu za TŽ obdrží finanční ředitel k dalšímu rozboru. Materiál je následně dle pořadu jednání předložen do zasedání vedení a. s.;

- výsledky a opatření přijatá na jednání zasedání vedení a. s. jsou případně dle pořadu jednání předkládány do představenstva a dozorčí rady TŽ.

## **Pravomoci a odpovědnosti**

### Generální ředitel

- schvaluje základní ukazatele pro řízení společnosti;
- plány provozů, odborných útvarů včetně jejich změny;
- řídí hodnocení plnění plánů provozů a odborných útvarů;
- stanovuje každoročně zpracování finančního plánu TŽ (formou příkazu).

### Finanční ředitel

- stanovuje strukturu nákladových středisek a profit center ve spolupráci s vedoucími organizačních útvarů;
- schvaluje plány odborných útvarů a jejich změny;
- metodicky řídí a koordinuje zpracování ročního finančního plánu TŽ;
- určuje dílčí ukazatele pro řízení a hodnocení organizačních útvarů;
- stanovuje metodiku oceňování zásob vlastní výroby.

### Výrobní ředitel

- stanovuje a schvaluje THN pro plán výroby;
- schvaluje výkonové normy operací;
- zajišťuje tvorbu plánu výroby;
- stanovuje limity zásob;
- zajišťuje tvorbu plánu oprav pro finanční a operativní plán.

### Vedoucí controllingu

- odpovídá za funkčnost pravidel vnitřního ekonomického řízení;
- zajišťuje tvorbu finančního a operativního plánu, rozpis plánů nákladů a výnosů v rámci TŽ, rozborování, vnitropodnikové účtování vybraných položek a kalkulace nákladů;
- zajišťuje předání závazných ročních plánů vedoucím vnitropodnikových jednotek;
- připravuje hodnocení plnění plánu provozů a odborných útvarů ve spolupráci s příslušnými organizačními útvary.

Vedoucí vnitropodnikové jednotky

- odpovídá za zpracování dílčích plánů a podkladů poskytovaných útvaru controllingu dle stanovené zodpovědnosti;
- odpovídá za měsíční hodnocení plnění dílčích plánů;
- odpovídá za stanovení výkonových norem včetně udržování a naplňování příslušných tabulek v SAP.

### **Ekonomická struktura**

Vnitropodnikové jednotky jsou základním organizačním článkem vnitropodnikového ekonomického řízení a jsou definovány samostatným okruhem hospodaření, kterému odpovídá i samostatná oblast odpovědnosti (jeden odpovědný vedoucí).

Profit centra představují základní stavební složku vnitropodnikových jednotek pro evidenci nákladů a výnosů. Profit centra jsou ekonomicky řízena pomocí rozpočtu nákladů a výnosů a rozlišují se podle vztahu k nositeli nákladů (výrobku) na hlavní a pomocná.

Vnitropodnikové jednotky se dle svého ekonomického charakteru a podle způsobu ekonomického řízení dělí na dvě základní skupiny:

- vnitropodnikové jednotky s možností vnějšího obchodního styku, mají charakter profit center a jsou řízeny pomocí plánu nákladů a výnosů, resp. výsledku hospodaření;
- vnitropodnikové jednotky rozpočtové (útvary správy a další střediska na úrovni centra), mají charakter nákladových středisek a jsou řízeny pomocí rozpočtu nákladů, příp. též s přihlédnutím k výnosům.

Vedle základních ukazatelů řízení společnosti stanovených generálním ředitelem může finanční ředitel, příp. jiný odborný ředitel, v souladu s technicko-organizačním pokynem určit pro každou vnitropodnikovou jednotku nebo skupinu vnitropodnikových jednotek dílčí ukazatele, dle kterých je daná vnitropodniková jednotka řízena a hodnocena.

### **Reporting**

Při reportingu se srovnávají skutečně dosažené hodnoty s cílovými hodnotami, analyzují se odchylky a zjišťují se ohrožení. Jedná se o podávání informací formou tzv. reportů (zpráv) a to jak externím uživatelům, tak zejména interním uživatelům, tedy jednotlivým útvarům, managementu a majitelům.

Reportingové tabulky, které jsou měsíčně zasílány všem ředitelům a vedoucím pracovníkům, jim včas poskytují informace, které skutečně potřebují, dochází tak k podpoře efektivitu rozhodování na všech úrovních podniku. Každý měsíc také probíhá reportování výsledků hospodaření společnosti na zasedání vedení.

Externí reporty jsou zasílány ve formě statistických výkazů například na Český statistický úřad, Ministerstvo průmyslu a obchodu, měsíčně na Hutnictví železa a ročně na Ministerstvo životního prostředí.

Controlleri zpracovávají pravidelné měsíční, čtvrtletní, pololetní či roční reporty. Na vyžádání vedení společnosti se zpracovávají také mimořádné reporty či analýzy, např. analýzy dopadu různých rozhodnutí ohledně případných investičních akcí a jejich vliv na hospodaření společnosti. V krizových letech, kdy bylo hospodaření TŽ záporné, se na příkaz generálního ředitele zpracovával v rámci tzv. krizového managementu mimořádný reporting, tedy výhled hospodaření podniku na následující dva nebo tři měsíce, který se aktualizoval na základě nejnovějších poznatků každé dva týdny.

Reporting v TŽ pokrývá potřeby všech typů uživatelů, počínaje vrcholovým managementem a konče operativním řízením. Systém reportingu je rozdělen na:

- management reporting – zahrnuje nastavení klíčových ukazatelů výkonnosti a činnosti spojené s přípravou vrcholových manažerských výkazů;
- statický reporting – využívá se pro finanční výkaznictví, je pravidelně automaticky zasílán a hodí se především pro vizualizaci informací standardní struktury a vzhledu s neměnnými vstupními parametry;
- dynamický reporting – jeho výhodou je přizpůsobení reportu požadavkům vedoucích pracovníků, uživatel také může ovlivňovat obsah a formu reportu zadáváním vstupních parametrů, případně i design;
- ad-hoc reporting – vytváří se na základě konkrétních potřeb v dané chvíli, je tedy vhodný v situacích, kdy se neví, jaký obsah a formu má daný report splňovat, případně informace ještě nejsou známy, pro pozdější opětovné využití tak lze z ad-hoc reportu vytvořit report statický nebo dynamický.

Z výše uvedeného vyplývá, že systém reportingu je výborně vypracovaný, reporty jsou pravidelně automaticky generovány nebo se sestavují na základě požadavků vedoucích pracovníků a přizpůsobují se tržnímu prostředí.

## 5. Závěr

Controlling je rozsáhlý koordinační koncept, který má za úkol pomáhat vedení a odpovědným osobám usměrňovat chod podniku. Controlling provádějí controlleři společnosti, kteří řídí podnik jako celek na strategickém stupni. Zabývají se nejen interní situací společnosti, jeho koncepcí a financemi, ale i vztahy se zákazníky. Na základě poskytnutých informací ve formě reportů (zpráv) je pak vedení společnosti schopno reagovat odpovídajícím způsobem.

Problematika controllingu je velmi rozsáhlá, neboť zahrnuje mnoho operativních a strategických nástrojů. Management společnosti tak musí vybrat vyhovující systém controllingu, který bude poskytovat dostatečné množství informací potřebných k efektivnímu řízení společnosti.

Prvním cílem diplomové práce bylo definovat strategicky zaměřené manažerské účetnictví, podstatu controllingu a jeho nástroje včetně charakteristiky obecně známých analýz, např. SWOT analýzy, ABC analýzy atd. Nechybí ani vysvětlení pojmu reporting a bližší specifikování systému řízení Balanced scorecard.

Druhým cílem je analýza vybraných konkrétních procesů a činností, které vykonává controlling v Třineckých železárnách, a. s. V oblasti řízení společnosti jsem popsala průběh zavádění BSC a jeho využívání ve společnosti a navrhla jsem zlepšovací opatření. Dále jsem se zaměřila na operativní řízení nákladů a výnosů včetně plánování a rozborování a okrajově jsem se zmínila také o reportingu.

Systém Balanced scorecard se začal v TŽ zavádět v roce 2002. V současné době je úspěšným nástrojem strategického řízení managementu a převádí strategii podniku do konkrétních strategických cílů pomocí systému finančních i nefinančních měřítek. Z analýzy BSC jsem však došla k závěru, že by bylo vhodné omezit provozní ukazatele, které by měly být součástí provozního reportingu a zaměřit se pouze na ty, které jsou stěžejní pro ovlivňování ukazatelů vyšší úrovně.

Balanced scorecard je propojen s ostatními moduly a automaticky od nich získává data s výjimkou oblasti prémiování zaměstnanců. Proto jsem v souvislosti s touto oblastí navrhla automatické propojení BSC s modulem HR z důvodu efektivnějšího řízení, úspory času a nákladů.

Řízení nákladů a výnosů je v TŽ podrobné. V roce 2009, kdy TŽ hospodařily se ztrátou v důsledku ekonomické krize, rostl tlak na zvyšování efektivnosti výroby, a proto začal být



kladen ještě větší důraz na řízení nákladů a výnosů. V souvislosti s tímto vývojem se prokázalo, že strategie TŽ je správná, neboť společnosti ve skupině TŽ v roce 2011 hospodařily s kladným výsledkem. Nalezení další rezervy v nákladové struktuře, zejména v oblasti zpracovacích nákladů (osobní náklady, služby, opravy, výrobní a režijní materiál), také přispělo k tomuto úspěchu.

Řízení nákladů neznamená jen pouhé snižování nákladů, ale také neustálé dlouhodobé strategické řízení všech nákladových položek v celém podniku. Podniky s výrazným řízením nákladů, mezi které patří i TŽ, jsou proto nejen úspěšnější, ale jsou i odolnější vůči krizi.

## Seznam použité literatury

### 1) Publikace

1. ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.
2. HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
3. KAPLAN, Robert S. *Balanced scorecard*. 5. vyd. Praha: Management Press, 2007. ISBN 978-80-7261-177-5.
4. MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
5. ONDRASZEK, Bronisław. *170 let Třineckých železáren: 1839-2009*. Vendryně: Beskydy, 2009. 183 s. ISBN 978-80-904165-2-9.
6. ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
7. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

### 2) Elektronické publikace

[http://www.trz.cz/web/trzocel.nsf/link/historie\\_cz](http://www.trz.cz/web/trzocel.nsf/link/historie_cz)

[http://www.trz.cz/web/trzocel.nsf/link/spolecnosti\\_skupina\\_cz](http://www.trz.cz/web/trzocel.nsf/link/spolecnosti_skupina_cz)

## Seznam zkratk


BSC	Balanced scorecard
CF	Cash-flow
ČR	Česká republika
FŘ	Finanční ředitel
HR	Human resources
HV	Hospodářský výsledek
IŘ	Investiční ředitel
MS	Moravia Steel, a. s.
PŘ	Personální ředitel
SAP	Aplikace pro zpracování účetních dat
THN	Technicko-hospodářské normy
TŘ	Technický ředitel
TŽ	Třinecké železářny, a. s.
VŘ	Výrobní ředitel

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на вѣдомі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2013



.....  
Bc. Tereza Kawuloková

## **Seznam příloh**

- Příloha č. 1    BSC v prostředí Microsoft Excel
- Příloha č. 2    Mapa závislostí
- Příloha č. 3    Přehled ukazatelů úrovně TOP
- Příloha č. 4    BSC – úvodní obrazovka